



DIÁRIO DA REPÚBLICA

30 de Novembro de 2001

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 2.º trimestre de 1998**

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção do Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirju nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13.230. Recorrente: António Lontro Gil Marques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Lontro Gil Marques, inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES:

O processo demonstra que:

A) O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - Alínea a) do artº 2º do C.I.P.;

B) No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - artº 1º e seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P.;

C) Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 - § 3º do artº 6º do C.I.P.;

D) Recebeu também, nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;

E) Foi em relação a essas “gorjetas” que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., na redacção do artº- 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º de Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) As “gorjetas” em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18º do citado D.N. 82/85;

G) A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as “gorjetas”, nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º, nºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) E que as “gorjetas” em causa não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional nºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume, págs. 203 e 11º volume, págs. 129);

K) Através da nova redacção dada à alínea e) do 2º do artº 1º do C.I.P., pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos, de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) Nos termos da alínea i) do artº 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) Por isso, os diplomas postos em causa mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e

a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) Daí que a legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei, e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109, e Dr. Braz Teixeira - Princípios, págs. 71);

Q) Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro e o Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os artºs 26º, 29º e 44º do C.I.P.;

R) Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do artº 168º da C.R.P.;

S) Assim, o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no artº 106º nºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P., dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da

Assembleia da República, 1ª Série, nº 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem "gorjetas", mas e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P.;

B') As normas em causa também violam o princípio da justiça sistématica ou do sistema, o qual impõe que a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência, direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') É que a legislação em causa não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 6531 - 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') Na verdade, este princípio da justiça do sistema, impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistématica da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P.;

G') A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas das utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica no D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido - artºs 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de tra-

balho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o feito;

J') Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível, outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexecutabilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbitrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. artº 106º da C.R.P.;

N') Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') Esta contrariedade interna do C.I.P., fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também enferma do vício de desvio do poder;

R') O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado a apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal

imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira - págs. 719);

U') Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - artº 106º da C.R.P.;

X') Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermando assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/ 88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma a desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') Por isso, a liquidação aqui em causa e a douda sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') A liquidação e douda sentença aqui postas em causa, violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu 3º e os art's 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho, e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C'') Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douda sentença em recurso violou as disposições legais acabadas de referir ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucio-

nais da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106.º, da igualdade prevista no art. 13.º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2.º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação indicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 - A norma legal que se limitou a aplicar - al. e) do n.º 2 do art. 1.º do CIP - foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 - É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 da CRP).

3 - Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer - aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 - Não foi violado o princípio da igualdade: toda as remunerações descritas na al. e) do n.º 2 do art. 1.º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 - Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 - Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 - Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 - Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa, cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 - E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2.º do CPCI.)

10 - Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP.) foi preterida na liquidação.

O EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto em várias das conclusões das alegações se fazer referência a questões de facto, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo MP., nenhuma delas quis usar dessa faculdade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3^o da LPTA..

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF, que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1^a Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41^o, do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32 “.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 o CPT, que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1^a Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça “.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais e 1^a Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita ser directamente para o nosso mais Alto Tribunal devendo antes ser dirigidos para Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, visto a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria nele controvertida, pois será ele a determinar a competência do Tribunal para o seu julgamento.

A lei diz-nos, que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas legações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 90 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos

levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto a tirar os mesmos.

3 - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP. tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contem matéria factual ; assim

- na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”,

- na conclusão F afirma que “ as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”,

- na conclusão M diz que “ as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado ”.

Não restam, pois, quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, o que nos força a concluir que o recurso versa também matéria de facto.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa incompetência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Costa Reis* (relator) — *Mendes Pimentel*— *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

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 incluíram questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 13231; Recorrente: António Marques Florido Silva;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo}. Juiz Cons.^o Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Marques Florido Silva impugnou no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnaste o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 nº 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1^a instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade, a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — Vítor Manuel Marques Meira (relator) — Ernâni Marques da Silva Figueiredo — Lúcio Alberto da Assunção Barbosa. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso nº 13.291; Recorrente: Vítor Manuel Rodrigues França; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Vítor Meira.

Vítor Manuel Rodrigues França impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 nº 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade, a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);

- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituinto os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1ª Instância. Questão de facto. Incompetência.

Doutrina que dimana da decisão:

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.

Recurso n.º 13 302; Recorrente: Gonçalo Fernandes Quinteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impugnante Gonçalo Fernandes Quinteiro recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações, que:

- no exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;
- as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido;

- as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;

- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também recebem gratificações, e grandes, não controladas, impossíveis de controlar e tributar;

- a liquidação do imposto é resultante do englobamento das referidas gratificações, as quais nada têm a ver com rendimentos de trabalho;

- o impugnante é empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do nº 1 do art. 28º da Lei 2/88, de 26.1, e do art. 1º do DL 98/88, de 22.3, a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouvidas as partes à questão suscitada pelo Mº Pº, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso, reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* [cf. Manuel Andrade. Noções (...), p. 89], é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento nos termos do art. 41º/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

S.T.A. - Competência em razão da hierarquia - Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença de 1ª Instância não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito- art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 13 306 em que é recorrente João Alberto da Silva Pereira e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por João Alberto da Silva Pereira, da sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra, proferida em 12-12-92, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação do Imposto Profissional e respectivos juros, de 226.876\$00, com referência ao ano de 1998.

O recorrente concluiu, nomeadamente, que, no exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal que lhe deduziu, a título de Imposto Profissional, as importâncias devidas que entregou nos cofres do Estado; que as gorjetas são ofertadas pelos utentes ganhadores, não estando subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, constituindo um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido; que tais gratificações, consubstanciando verdadeiras liberalidades sem carácter de exigibilidade, não são periódicas nem regulares mas meramente ocasionais, e não se destinam a remunerar um serviço prestado; que apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também as recebem, e grandes, que não são controladas nem controláveis ou tributáveis- cfr. conclusões R, F, M, T e H.

O Exmº Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido da incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por, dado o exposto, o recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvidas as partes sobre tal questão, nada vieram dizer havendo, pois, que decidir.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente, para o conhecimento do recurso já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, como sustenta aquele Exm^o Magistrado, tudo o acima referido nas conclusões do recurso, constitui matéria de facto.

Os próprios «juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre a matéria de facto, que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

Cfr. Antunes Varela, in R.L.J. 122-220.

Em suma, como é jurisprudência corrente – cfr., por todos, os Acs. do STJ. de 15-5-91 e 6-3-91 in Ac. Dout., respectivamente, 367-917 e 354-813 –, os factos, a sua interpretação e as ilações que as instâncias deles retiram, desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

E a relevância, ou não, daquela, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como se afirmou no acórdão deste tribunal, de 4-5-94 rec. 17643, «porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso».

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos TT de 1^a Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso – art.º 32º al. b) do ETAF –, constituindo assim, excepção à competência generalizada do TT de 2^a Instância – hoje Tribunal Central Administrativo –, ao qual, nos precisos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer «dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1^a Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32º».

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la na Secção do Contencioso Tributário do dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — Domingos Brandão de Pinho (Relator) — Lúcio Alberto Assunção Barbosa. — António José Pimpão. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1ª Instância. Questão de facto. Incompetência.

Doutrina que dimana da decisão:

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.

Recurso: 13 321; Recorrente: José Maria Correia de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Coimbra, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impugnante José Maria Correia de Carvalho recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações, que:

- no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;
- as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido;
- as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;
- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e impossíveis de controlar e tributar;
- a liquidação do imposto é resultante do englobamento das referidas gratificações, as quais nada têm a ver com rendimentos de trabalho;
- o impugnante é empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do nº 1 do art. 28º da Lei 2/88, de 26.1, e do art. 1º do DL 98/88, de 22.3, a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouvidas as partes à questão suscitada pelo M^o P^o, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso, reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* [cf. Manuel Andrade. Noções (...) p. 89], é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41^o/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2^a Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *João Plácido da Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

STA- Competência em razão da hierarquia - Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele imposto, per saltum, da sentença de 1^a Instância

não tem como fundamento exclusivo matéria de direito – art.º 22 n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 13 326 de que é recorrente António Maia Bronze e de que é recorrido a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por António Maia Bronze, da sentença do TT de 1.º Inst. de Coimbra, proferida em 11-12-90, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros, de 334.278\$00, com referência ao ano de 1998.

O recorrente concluiu nomeadamente que, no exercício em causa, apenas recebeu vencimento de uma entidade patronal que lhe deduziu, a título de imposto profissional, as importâncias devidas, que entregou nos cofres do Estado; que as gorjetas são ofertadas pelos utentes ganhadores, não estando subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, constituindo um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido; que tais gratificações, consubstanciando verdadeiras liberalidades sem carácter de exigibilidade, não são periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, e não se destinam a remunerar um serviço prestado; que apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também as recebem, e grandes, que não são controladas nem controláveis ou tributáveis – cfr. conclusões M, F, M, T e H.

O Ex.º Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por, dado o exposto, o recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvidas as partes sobre tal questão, nada vieram dizer, havendo pois que decidir.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, como sustenta aquele Exm.º Magistrado, tudo o acima referido nas conclusões do recurso constitui matéria de facto.

Os próprios «juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre a matéria de facto, que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou dos critérios de valorização da lei são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

Cfr. Antunes Varela, in R.L.J. 122-220.

Em suma, como é jurisprudência corrente – cfr., por todos, os acs. do STJ. de 15-5-91 e 6-3-91, in Ac. Dout., respectivamente, 367-917 e 354-813 –, os factos, a sua interpretação e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, cons-

tituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

E a relevância, ou não, daquela, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como se afirmou no acórdão deste tribunal, de 4-5-94, rec. 17643, «porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso».

Ora, a competência deste STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos da decisões dos TT de 1ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso – art.º 32 n.º 1 al. b) do ETAF–, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TT de 2ª Instância – hoje TCA – ao qual, nos precisos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32».

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la na Secção do Contencioso Tributário do dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados,*

quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.

Recurso n.º 18 094; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS SA. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

O RFP junto do 7.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz daquele Tribunal, que julgando procedente esta impugnação anulou a avaliação impugnada, dela veio interpor recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1.- Não foi violado o disposto no n.º 3 do art. 268 da CRP.

2.- Não foi omitida a fundamentação do acto da 2.ª Avaliação, requerida ao abrigo do art. 96 do CMISISS, porque a mesma se encontra devidamente fundamentada a fls. 18 v, em que o louvado da impugnante apenas discordou com a redução dos valores, por entender que os mesmos eram diminutos para o tempo da transmissão.

3.- Logo a fundamentação sobre o acto de avaliação é clara, concisa e suficiente e em plena concordância com o disposto no DL. 256-A/77.

4.- Não se encontra violado o n.º 3 do art. 49.º do mesmo código, em virtude da impugnante ter requerido a segunda avaliação com vista à diminuição do valor inicial atribuído, observando-se para o efeito os §§ 2.º e 4.º do art. 94.º do mesmo código.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto na conclusão 4.ª das alegações se fazer referência a uma questão de facto e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP apenas a Recorrente usou dessa faculdade, para afirmar que com ele concordava.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância

cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça “.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.^a Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP. tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

Na verdade, o Recorrente, culminando a tese que defendeu no alegatório, afirmou na 4.^a conclusão que a impugnante apenas requereu a 2.^a Avaliação “com vista à diminuição do valor inicial atribuído”:

Ora, como refere o EMMP no seu douto parecer, saber-se qual foi a intenção da impugnante ao requerer a 2.^a Avaliação é uma questão de facto, já que a sua resolução não faz apelo à interpretação de qualquer norma jurídica e na douta sentença recorrida não é dado como provado que tivesse sido essa a intenção do impugnante.

O teor de tal conclusão não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa 1 de Abril de 1998.— António Pimpão — Benjamim Rodrigues — Almeida Lopes (Vencido nos termos do voto anexo) — Fui presente António Mota Salgado.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.ºs 691.º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 721.º 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 art.º 712.º 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 n.º 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei n.º 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei n.º 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 art.º 721.º, n.º 4, do CPC, por for do Decreto-Lei n.º 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 e 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 n.º 6 do preâmbulo do DL n.º 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 da 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 com 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 percurso 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 iudicio, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer para a 2ª Instância, e essa parte é a decisão de facto.

É a prática de 10 anos de ETAF aí está para provar o acerto deste voto de vencido.

José Joaquim Almeida Lopes

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Iva. Inexistência de facto tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A impugnação da matéria tributária, em sede de IVA, é independente da impugnação da matéria colectável em contribuição autárquica.

II — Assim, o facto do impugnante não atacar eventualmente a fixação da matéria colectável, em sede de contribuição industrial, não o impede de atacar a fixação dessa matéria em sede de IVA.

Recurso: n.º 18.466; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Quaser - Produção de Música, Ld.; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa

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

1. QUASER - Produção de Música, Ld., com sede na Rua da Índia, 20, Queluz, impugnou judicialmente a liquidação de IVA do ano de 1987.

A Mmª Juíza do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente, anulando, em consequência, o acto de liquidação impugnado.

Inconformado com esta decisão, o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A sentença recorrida invoca como fundamento da decisão a inexistência de facto tributário e ter havido erro na fixação do imposto impugnado.

2. Existe facto tributário.

3. No exercício de 1987 foram presumidos à impugnante prestações de serviços no valor de 40.000.000\$00, em sede de determinação de matéria colectável de contribuição industrial.

4. A rectificação em sede de IVA foi efectuada em face da presunção de serviços prestados pela agora impugnante e teve por fundamentos imediatos os elementos resultantes da fixação da matéria colectável de contribuição industrial (de acordo, aliás, com o estabelecido no art. 82º, n. 2, do Código do IVA).

5. Não constando dos autos que tal fixação tenha sido anulada ou revogada, haverá - até prova em contrário - que presumir ter-se ela consolidado, pelo que os valores aí determinados deverão ser tidos, *necessariamente*, como juridicamente válidos e existentes, constituindo um facto jurídico.

6. Este facto jurídico é objecto de previsão normativa, sendo constitutivo da obrigação de imposto, nos termos do artigo 1º, alínea a) do Código do IVA, pelo que, contrariamente ao que conclui a sentença recorrida, *existe facto tributário*.

7. A adopção da tese da sentença recorrida não só significaria apreciar-se, negando-a, a validade da fixação efectuada em contribuição industrial como introduziria um elemento de incoerência e desarmonia sistemáticas (para a mesma situação haveria facto tributário em contribuição industrial e não haveria em IVA) e seria gerador de perturbação e insegurança, dado o perigo evidente de contradição de julgados.

8. Acresce que não ocorreu erro de quantificação.

9. Consolidado o facto da existência de prestações de serviços pela impugnante, e consolidada a determinação do respectivo valor, não será possível falar-se em "erro na fixação", já que tais valores não podem voltar a ser discutidos.

10. Mas ainda que tais valores pudessem discutir-se nos autos, a verdade é que a sentença recorrida não identifica o alegado "erro".

11. Se, para a sentença recorrida, o "erro" consiste na errónea quantificação (invocada pela impugnante), então o que estará em causa, *assente que está a existência de facto tributário*, qual a medida dos proventos auferidos pela impugnante através da prestação de serviços durante o exercício de 1987.

12. E, nesse campo, a sentença recorrida limita-se a considerar como boas e credíveis a contabilidade e as declarações de rendimentos que, precisamente, haviam sido desconsideradas pela administração fiscal por, comprovadamente, lhes faltar credibilidade, tendo sido esse o fundamento, por esta, do recurso a presunções.

13. Ora, ao fazer isso, ao tomar como ponto de partida da declaração de erro na quantificação e ao aceitar como bons os documentos rejeitados, cuja falta de credibilidade originou o recurso a presunções, a sentença recorrida, quase imperceptivelmente, deixou o terreno da quantificação e *passou a questionar a correcção dos fundamentos do recurso a presunções* na determinação do IVA, incorrendo em erro lógico: questionar a correcção do porquê da presunção, para daí concluir por erro no "quanto".

14. A sentença recorrida enferma assim, e nesta parte, de erro lógico insanável: é que a eventual ilegalidade do recurso a presunções nunca pode fundar um juízo de erro sobre a quantificação, mas apenas sobre a qualificação.

15. E assim também não poderá manter-se a declaração, feita na sentença recorrida, de erro na quantificação.

16. Por tudo quanto se alegou e concluiu não poderá subsistir a sentença recorrida, pelo que deverá ser revogada.

Contra-alegou a impugnante, defendendo que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, e após promoção nesse sentido do EPGA, o recorrente indicou como normas violadas "os artºs 82º e 1º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e 114º do Código da Contribuição Industrial, para além de defender que a "sentença é nula, de acordo com o art. 668º do CPC, por conter erro lógico insanável na respectiva fundamentação".

O EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixado na instância:

a) Na sequência de uma acção de fiscalização, ocorrida em Junho de 1991, em que foi visitada a impugnante, e efectuada uma fiscalização cruzada com a firma Somocompete - Sociedade de Construções, SA, foi proposta, pelos serviços de fiscalização, a tributação da impugnante, em contribuição industrial pelo Grupo B, e presumidos, quanto ao ano de 1987, proveitos no montante de 40.000.000\$00, com base em que a Somocompete teria contabilizado, como custo do exercício de 1987, esse valor, referente a uma factura n. 165, de 31/12/87, por trabalhos especializados, realizados pela impugnante, e que esta não declarou como proveito, no referido exercício.

b) Relativamente à referida factura de 40.000.000\$00, foi pelo chefe da Repartição de Finanças fixado, em 6/7/92, o montante de IVA em falta, de 6.400.000\$00, relativo a Dezembro de 1987.

c) A impugnante foi notificada dessa fixação em 27/8/92, e, bem assim, para pagar a referida quantia de 6.400.000\$00 de IVA, do ano de 1987, acrescida dos juros compensatórios liquidados de 5.369.688\$00.

d) A impugnante veio apresentar reclamação, nos termos do art. 84º do CPT, não tendo os vogais da FP e do contribuinte, que compunham a comissão de revisão, chegado a acordo na reunião, para o efeito havida em 3/12/92, vindo, por isso, o director distrital de finanças a proferir decisão, em 11/ 12/92, que manteve a fixação de IVA reclamada.

e) A impugnante foi notificada do indeferimento da reclamação, em 31/12/92, e para efectuar o pagamento do imposto e juros compensatórios liquidados.

f) Em 1/4/93 foi o liquidado debitado ao Tesoureiro da FP, para efeitos de cobrança virtual, através do conhecimento n. 1359/87, decorrendo o prazo de cobrança à boca do cofre durante o mês de Abril de 1993.

g) Porém, o lançamento da referida verba de 40.000.000\$00 havia sido anulado pela Somocompete, relativos ao exercício de 1987, por fornecimentos e serviços da impugnante, respeitantes apenas à factura n. 676, de 31/12/87, no valor de 33.150.000\$00, acrescida de Iva de 5.504.000\$00, e que a impugnante contabilizou como proveitos.

3. Nas alegações de recurso e respectivas conclusões, o recorrente sustenta que existe facto tributário e que não há "erro na quantificação".

Porém, quando convidado para indicar as normas violadas, o recorrente, para além de indicar os preceitos que teve como violados, defen-

de igualmente que "a sentença é nula, de acordo com o art. 668º do CPC, por conter erro lógico insanável na respectiva fundamentação.

Apreciemos a respectiva fundamentação.

3.1. Impõe-se desde logo começar pela alegada nulidade da sentença.

Não nos diz o recorrente qual a alínea do n. 1 do citado artigo 668º que se mostra violada. Talvez esteja a pensar na alínea c) do citado número, na redacção então vigente.

Mas será que o Tribunal pode conhecer da alegada nulidade da sentença?

Na verdade, e como é sabido, as nulidades de sentença (que o CPT consagra no art. 144º e que se reconduzem às descritas no citado art. 668º do CPC) não são de conhecimento oficioso (vide Alfredo Sousa e José Paixão, no seu CPT, Comentado e Anotado, pág. 327 e 328).

Ora, nas respectivas alegações de recurso e suas conclusões, o recorrente *não alegou* a nulidade da sentença.

E o convite que lhe foi dirigido, nos termos do art. 690º, n. 3, do CPC, tinha apenas como escopo a indicação das normas jurídicas violadas. E não mais do que isso.

Não podia pois o recorrente vir *aditar um novo fundamento* ao seu recurso.

Assim, não é possível tomar conhecimento da ora invocada nulidade da sentença.

3.2. Defende o recorrente que há facto tributário.

Opinião diversa tem a Mmº Juíza que julgou procedente a impugnação, exactamente por não haver facto tributário.

E para assim concluir, a Mmº Juíza teve em conta a alínea g) do probatório.

Se bem entendemos o recorrente, defende ele que, em sede de IVA, o recorrente não pode discutir a quantificação da matéria colectável, por isso que não atacou a liquidação da contribuição industrial. A defender-se tal tese podia haver dissonância entre a matéria colectável fixada em sede de contribuição industrial e em IVA.

A esta luz se hão-de ver as conclusões 4ª e 5ª das alegações de recurso.

Mas não tem razão.

O impugnante pode impugnar autonomamente a matéria colectável que determinará o IVA a pagar, independentemente de contestar ou não a contribuição industrial.

Não há qualquer disposição legal que o impeça. E se é verdade que, como diz o recorrente, o art. 82º, 2, do Código do IVA, dispõe que "as inexactidões ou omissões praticadas nas declarações poderão resultar... do confronto com declarações respeitantes a períodos de imposto anteriores ou com outros elementos de que se disponha, designadamente os relativos ao IRS ou IRC", isto não impede que o impugnante não possa fazer prova de que tais elementos não possam ter a virtualidade que a FP pretenda que tenham.

Ora, e como resulta dos autos, e bem salientado é pelo EPGA, o impugnante percorreu o caminho exigido pela lei. Reclamou da fixação da matéria colectável, nos termos do art. 84º do CPT, e impugnou a liquidação, já que o acto de fixação de matéria colectável era insusceptível de impugnação autónoma, por ter dado origem à liquidação do imposto - art. 89º, n. 1, do CPT.

Sendo certo que nada impedia o impugnante de questionar a fixação da matéria colectável, certo é igualmente que o fez.

E com sucesso, pois a Mm^a Juíza considerou que a verba questionada de 40.000.000\$00 não devia ser considerada por ter sido anulada.

Facto que o recorrente não questiona em concreto.

E porque assim, não há *facto* tributário.

Falecem pois as primeiras sete conclusões das alegações de recurso.

E porque não existe *facto* tributário, soçobram igualmente as restantes conclusões das alegações de recurso, que assentam precisamente na existência do *facto* tributário.

O recurso está pois votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 1 de Abril de 1998 — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Contribuição industrial. Ganhos tributáveis, nos termos do art.º 25º do CCI.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Nos termos do art.º 25º do CCI industrial, os ganhos realizados mediante a transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado ou de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição não contavam para a determinação do lucro tributável.*

II — *Um prédio rústico adquirido por uma sociedade, com exclusiva finalidade de nele instalar uma unidade industrial, único imóvel por ela possuído e mantido durante dezoito anos, que apenas saiu do seu património em virtude de expropriação e venda da parte sobrança, não podia considerar-se como elemento do activo realizável, mas sim do activo imobilizado, na categoria dos valores ou bens mantidos como reserva ou para fruição, pelo que os ganhos obtidos com a venda daquela parte sobrança não eram tributáveis em contribuição industrial.*

Recurso: n.º 19059 de que é recorrente: Fazenda Pública e recorrida: Mines d'Aljustrel e de que foi Relator: Exmº Cons.º Dr. Coelho Dias

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

1- A F^ªP^ª, inconformada com a sentença de fls. 101, na qual, julgando-se procedente a impugnação deduzida por "Mines d'Aljustrel, S. A", se anularam, com fundamento em inexistência de factos tributários, as liquidações de contribuição industrial e juros compensatórios, relati-

vas aos exercícios de 1973 e 1975 - efectuadas à sociedade "Imisa - Imobiliária e Industrial de Praias Sado, Lda", daquela decisão recorreu, assim concluindo, em síntese, a alegação do recurso:

- É facto assente e não posto em causa que os lucros que serviram de base à contribuição impugnada foram auferidos pela empresa;

- Na sentença, entendeu o Senhor Juiz que os lucros auferidos eram passíveis de imposto de mais-valias, numa parte, não sendo, no mais, passíveis de qualquer imposto, porquanto a empresa tinha sido proprietária apenas daquele prédio e durante dezoito anos, pelo que pertenceria ao seu activo imobilizado e não ao permutável, entendimento não aceitável, porquanto o que releva é o constante do art.º 3º dos Estatutos da empresa, em que se estipula que o seu objecto é a compra e venda de propriedades rústicas e urbanas, além da sua exploração;

- Embora "... a mera contabilização é, por si só, manifestamente inócua", conforme se diz na sentença, certo é que essa contabilização só foi referida nas diversas formações para provar a premeditação da empresa na ocultação de lucros.

1.1- Não houve contra-alegações.

1.2- O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, emitiu o seguinte parecer:

"Tendo em conta a matéria de facto assente (nomeadamente que a "finalidade da compra" da Herdade foi construir nela um porto mineiraleiro que servisse as minas de Aljustrel da "Sociedade Mines d'Aljustrel, S. A", e que a "compra da Herdade" não se realizou com o fito da venda a 3ºs) - a qual não é posta em causa pela Recorrente Fazenda Pública - bem andou o Mmº Juiz ao considerar que aquele prédio fazia parte do activo imobilizado da empresa e que o preço da venda do remanescente não expropriado não estava sujeito a tributação em contribuição industrial.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento."

1.3- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2- Vem fixada na decisão recorrida a seguinte matéria de facto:

"Por escritura de 14 de Julho de 1955 - lavrada no Cartório Notarial de Setúbal, foi constituída a sociedade por quotas Imisa- Imobiliária Industrial de Praias Sado, Lda (documento de fls. 13)

Em assembleia geral extraordinária realizada em 6 de Maio de 1975, foi deliberada a dissolução da Imisa, havendo sido designada como liquidatária a impugnante (doc. fls. 14-15).

Por escritura de 22/4/76, lavrada no 6º Cartório Notarial de Lisboa, foi declarada dissolvida a Imisa e, em liquidação e partilha do património social, todo este adjudicado à ora impugnante (doc. fls. 16-21 e 22).

O objecto da sobredita Sociedade era "aquisição, alienação e exploração agrícola de quaisquer propriedades rústicas e urbanas, o exercício de qualquer ramo de comércio livre, com excepção feita do comércio bancário, e, finalmente, a exploração industrial sem espécie determinada, respeitando o condicionalismo industrial em obediência à economia da Nação (cfr. cit. doc. fls. 13).

Com a exclusiva finalidade de o Grupo Industrial de Minas de Aljustrel, S. A (sócia maioritária da Imisa) constituir um porto mineiraleiro com instalações industriais para o aproveitamento de Pirites, a Imisa comprou em 29/7/1955, o prédio rústico denominado "Herdade das Praias", com a área total de cerca de 64000 metros quadrados, sito na freguesia de S. Sebastião do concelho de Setúbal - depósitos de

fls. 92-94, documentos de fls. 37-44 e informação de fls. 62 e seguintes.

Tal imóvel foi o único que a Imisa alguma vez comprou ou veio a possuir até à sua dissolução, liquidação e partilha - aludidos depoimentos.

Limitou-se ela a explorá-lo agricolamente - *ibidem*.

Em Julho de 1973, foi expropriada, pela Companhia Portuguesa de Electricidade SARL, uma parcela do mencionado prédio rústico, com área de 31,0300 hectares (doc. de fls. 37-44).

Perante a inproveitabilidade da parcela sobranter (encravada) para o plano industrial que tinha programado e face à circunstância de a ora impugnante ter cessado a sua actividade mineira (em 1973), tal parcela deixou de interessar à Imisa - *reditos depoimentos*.

Como assim, por escritura de 7/2/75, lavrada no Cartório Notarial de Aljustrel, a Imisa vendeu à Companhia Portuguesa de Electricidade, SARL, tal parcela sobranter da expropriação parcelar de Herdade das Praias.

Em relação à quantia de 23.272.500\$00, recebida por via da falada expropriação, a Imisa creditou na conta de Propriedades - Conta Principal de "razão" - por 1.692.459\$40 e creditou a conta de capital e reservas com a rubrica de Diferenças de expropriação por 21.585.654\$00- vide fls. 63.

Em relação ao preço de venda da parcela sobranter da expropriação, 13.827.000\$00, fez a sobredita sociedade os seguintes lançamentos: creditou a conta de resultados do exercício por aquele valor e debitou essa mesma conta pelo valor que os terrenos tinham na sua escritura, ou seja, por 1.425.619\$00 - vide fls. 63 e 64.

Em 25 de Março de 1976, a Imisa apresentou uma declaração mod. 2 de imposto de mais-valias - vide fls. 64.

Tais terrenos foram sempre contabilizados numa conta principal de "razão" designada por "Propriedades" - fls. 65.

2.1- Face a esta facticidade e depois de ponderar que, nos termos do art. 25º do CCI, os ganhos realizados mediante a transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado ou de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, não contam para a determinação do lucro tributável, e que, sendo decisiva para a qualificação patrimonial de um bem a sua finalidade ou destino no acervo patrimonial duma empresa, no caso dos autos, a intenção da Imisa, quando adquiriu a "Herdade das Praias", foi integrá-la no seu activo immobilizado, o que fora corroborado pelo facto de ter mantido tal prédio durante dezoito anos, sendo o único imóvel que possuiu, apenas dele abrindo mão por ter sido a isso obrigada; assim, tal compra não se realizara com intenção de venda a terceiros, não se destinara à obtenção de lucro, pelo que os ganhos obtidos com a venda não concorreram para a formação do lucro tributável em contribuição industrial.

E, por outro lado, os ganhos realizados com a venda da parcela sobranter da expropriação, e só esses, estavam, apenas, sujeitos a imposto de mais-valias, porquanto os obtidos através da expropriação, que não constitui transmissão onerosa, a esse tributo não estavam sujeitos.

2.2- Ora, o que está em causa no recurso, face às conclusões formuladas pela F³pa recorrente, é a qualificação do prédio em causa como elemento do activo immobilizado, em sentido amplo, abrangendo a reserva e fruição, atribuída pela sentença recorrida.

E tal qualificação, perante os factos que se deram por provados e ilações dos mesmos tiradas pelo Julgador, está, sem dúvida, correcta.

Na verdade, dada a finalidade da aquisição do prédio em causa, o longo período, de dezoito anos, em que se manteve como património da empresa, sendo o único imóvel por ela possuído, ao que acrescem as razões da sua posterior alienação - expropriação e venda da parte sobranse -, o mesmo não pode ser considerado como elemento do activo realizável, mas sim do activo imobilizado, na categoria dos valores ou bens mantidos como reserva ou para fruição, ou seja, aqueles elementos que, persistindo por vários anos na empresa, como o restante imobilizado, não se destinam a assegurar o funcionamento normal daquela, mas sim a proporcionar rendimentos periódicos ou a ser utilizados ou alienados ocasionalmente (cfr. Rogério Ferreira, "A Tributação do Lucro Real", págs. 126/127).

Assim, perante a situação fáctica apurada, como bem refere, no seu parecer, o Ex.^{mo} Magistrado do M^oP^o, e atentos os princípios que enformam a actividade tributária, entre os quais se deve incluir o da adequação dessa actividade à realidade efectivamente detectada, não abstraindo desta por razões meramente formais, como também se acentua na decisão recorrida, é irrelevante, contrariamente ao pretendido pela F^oP^a recorrente, que no art.^o 3^o, dos Estatutos da empresa, figurasse como seu objecto a compra e venda de propriedades, do mesmo passo o sendo eventual desacerto na contabilização de verbas, por parte da empresa.

Desse modo, não assiste qualquer razão à recorrente nas críticas que fez à sentença recorrida, a qual deve manter-se na ordem jurídica.

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

Sem custas (art.^o 2^o da Tabela).

Lisboa, 1 de Abril de 1998 — João José Coelho Dias (Relator) —
Benjamim Silva Rodrigues — Ernâni Marques da Silva Figueiredo —
Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1^o Instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.*
- II — *Um relatório elaborado por técnicos tributários constituirá meio de prova, mas não mais do que isso.*
- III — *A referência feita no probatório a esse relatório, mesmo que o considere como reproduzido, não constitui julgamento em matéria de facto.*
- IV — *Neste caso estamos perante uma nulidade de julgamento consistente na omissão de julgamento em matéria de facto.*

- V — Tal nulidade está sujeita ao regime do art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.*
- VI — 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. 19.819; Recorrente: Sociedade de Construções Ferreira Dias & Oliveira Ld.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa

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

1. SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES FERREIRA DIAS & OLIVEIRA, LD., com sede na Rua Santos Lima, 28, sala 1, Braga, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação adicional de IVA do ano de 1987, praticada pela 2ª Repartição de Finanças de Braga.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada com tal decisão, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso.

De novo inconformada com tal decisão, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Resulta dos autos que a alteração dos elementos de facto recolhidos na acção da fiscalização tributária, para efeitos da tributação da recorrente pelo sistema do Grupo B da C. I., ano de 1987, provocou uma alteração quantitativa da base tributável de IVA para o mesmo ano, o que conduziu à liquidação adicional deste imposto, que nesta lide se impugna;

2. Na presente impugnação atacam-se, assim, os pressupostos de facto (operações e fundamentos contabilísticos) que permitiram a obtenção de tais resultados;

3. Com este mesmo fundamento, a recorrente impugnou autonomamente a tributação feita em sede de C. I., pelo que existe causa prejudicial daquele processo judicial, relativamente ao presente;

4. Por isso, a decisão sob recurso errou ao não ordenar a suspensão da instância nos termos requeridos, violando assim o art. 279º do CPC;

5. Além do mais, e sem prescindir,

A douda decisão recorrida, ao considerar que o julgador da presente impugnação não tem necessariamente que se pronunciar sobre o modo como foi alcançada a matéria colectável em sede de CI, também errou, porquanto, como se referiu, os mesmos elementos de facto utilizados para determinar aquela matéria colectável serviram também para quantificar a matéria colectável em sede de IVA;

6. Para a recorrente reagir contra a forma como foi quantificada a matéria colectável em sede de IVA, impugnando a respectiva tributação, não restaria outra hipótese que não fosse demonstrar os vícios que afectam os respectivos pressupostos de facto; ora, isso só poderá ser feito se forem postas em crise as operações contabilísticas efectuadas em sede de fiscalização, para tributação da recorrente pelo sistema do grupo B da CI;

7. A decisão recorrida, ao entender desta forma, não se pronunciando sobre os fundamentos da presente impugnação, violou o art. 144º, n. 1, do CPT;

8. Por ultimo, a agravante foi tributada nos termos do grupo B da Contribuição Industrial, por métodos indiciários e por presunção, sem que o circunstancialismo factual *sub judice* preencha os pressupostos definidos no parágrafo 2º do art. 114º do CCI;

9. O que levou à alteração da matéria colectável do IVA e motivou a presente liquidação adicional deste imposto, pelo que

10. Deve anular-se a liquidação adicional do IVA, impugnada neste processo (Artºs. 81º, 120º, al. c) e 121º do CPT. Mas ainda que assim se não entenda,

11. A própria quantificação da matéria colectável pelos métodos utilizados enferma de graves erros, nomeadamente a omissão, no cálculo dos custos, das rectificações efectuadas nos valores de inventário das existências da produção, e a subavaliação dos custos de produção e consequente sobreavaliação dos relativos aos serviços prestados;

12. Pelo que deve a mesma anular-se a liquidação do IVA dela resultante (artºs 82º, 120º, al. a) e 121º do CPT).

13. Contudo, admitindo-se - sem prescindir - que fosse diversa a opinião do Ilustríssimo Tribunal *ad quem*, o certo é que a taxa de lucro bruto aplicada aos custos dos serviços prestados, independentemente do respectivo valor, não se encontra devida e coerentemente fundamentada;

14. O que conduz ainda (artºs. 82º, 120º, al. c) e 121º do CPT) à mesma consequência legal, em virtude de tal taxa de lucro levar à presunção de determinado lucro tributável, alterando o volume de negócios declarado, conduzindo, por isso, a uma errada liquidação do IVA.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA sustenta que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. No tribunal recorrido fixou-se a seguinte matéria de facto:

- Na sequência de um exame à escrita da recorrente, realizada pelos serviços de fiscalização tributária, foi elaborado o relatório de folhas 23 a 37, cujo conteúdo se dá por reproduzido.

- Com base nos elementos constantes desse relatório, a AF procedeu à liquidação adicional de IVA, de contribuição industrial e de imposto complementar, todos eles relativamente ao ano de 1987, liquidações essas decorrentes da alteração da matéria colectável nessas cédulas.

- No tocante ao IVA, aqui impugnado, foi elaborada a liquidação constante de fls. 38 após o que a impugnante foi dela notificada como se vê de fl. 39, que se dá como reproduzida.

- Não se conformando com essa liquidação, a recorrente dela reclamou, nos termos do art. 84º do CIVA, reclamação essa que foi totalmente desatendida pelo director distrital de finanças, dado não ter sido alcançado entre os vogais nomeados, conforme determina o art. 87º do CPT.

- Em 20/11/92 a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento voluntário do imposto aqui em causa, nos 15 dias imediatos a essa notificação.

- A recorrente impugnou também, e autonomamente, as liquidações de contribuição industrial e de imposto complementar acima referidas, impugnações essas a que foram dados os números 61/93 e 62/93, respectivamente, que deram entrada no T.T. de Braga no mesmo dia.

3. Nas 4 primeiras conclusões das respectivas alegações de recurso, a recorrente defende que, havendo causa prejudicial entre este processo e um outro em que impugnou a liquidação da contribuição industrial, dado que a alteração dos elementos de facto recolhidos na acção de fiscalização tributária, em sede de contribuição industrial alteraram qualitativamente a base tributável de IVA, deveria suspender-se a instância.

No Tribunal *a quo* decidiu-se não haver lugar a essa suspensão, escrevendo-se a propósito:

“... dir-se-á que em caso algum ocorreria nestes autos a excepção de litispêndência: por um lado, porque inexistindo inidentidade de causa de pedir ou de pedido não se verificavam os requisitos daquela excepção; por outro porque, esta só poderia ser conhecida na acção proposta em 2º lugar, isto é, na acção a que foi dado o n. 61/93 no T. T. de Braga”.

Concordamos que não haja qualquer interesse em suspender a instância. Mas obviamente com um condicionamento, a saber: que o recorrente possa, neste processo de impugnação, discutir amplamente os “pressupostos de facto” que estão na origem desta liquidação adicional.

Não procedem pois aquelas conclusões.

Nas conclusões 5ª, 6ª e 7ª o recorrente sustenta que a decisão recorrida é nula, pois não se pronunciou “sobre o modo como foi alcançada a matéria colectável em sede de CI”, pois que “os mesmos elementos de facto utilizados para determinar aquela matéria colectável serviram também para quantificar a matéria colectável em sede de IVA”. Nulidade que, no dizer do recorrente, se integra no art. 144º, n. 1, do CPT.

Antes de respondermos a esta questão, impõe-se apreciar a matéria de facto levada ao probatório, em ordem a saber se nela constam os aludidos pressupostos de facto, condicionadores da decisão de direito. Dito de outro modo: impõe-se conhecer os pressupostos de facto em que assentou a decisão.

Isso leva-nos em linha directa ao conteúdo do n. 1 do probatório, ou seja, ao exame à escrita feito à recorrente.

Escreveu-se aí o seguinte:

“na sequência de um exame à escrita da recorrente, realizada pelos serviços de fiscalização tributária, foi elaborado o relatório de folhas 23 a 37, cujo conteúdo se dá por reproduzido”.

Como se vê, faz-se apenas uma referência a um relatório.

Porém, e como é óbvio, estamos perante um meio de prova de determinado facto. Facto que o acórdão recorrido omite integralmente.

Por outras palavras: há omissão de julgamento em matéria de facto.

Aspecto importante, sendo certo que o relatório dá conta do modo como se chegou à matéria colectável, em sede de IVA, sendo igualmente certo que há verbas coincidente na determinação das matérias colectáveis em sede de contribuição industrial e IVA (vide, a título de exemplo, folhas 31 dos autos).

Ora, este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª Instância - art. 21º, 4, 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. Estamos, isso sim, perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

Que 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 recorrida, e a remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

O tribunal de 2ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, no ponto atrás apontado, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, para que a causa seja de novo julgada em 2ª Instância, com ampliação da matéria de facto, nos termos atrás referidos, se possível pelos mesmos Juízes.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998 — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Reenvio prejudicial. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se, para julgar correctamente de direito e obedecer a um acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que se pronunciou numa questão prejudicial suscitada perante ele, for necessária a ampliação da matéria de facto, deve o STA, no uso dos poderes que lhe confere o artº 729º do CPC, fazer baixar o processo à 1ª Instância para aí ser feita a indagação necessária sobre a matéria de facto.

Recurso n.º 20 002; Recorrente: Fricarnes, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

1º Relatório

Fricarnes, SA., com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução contra si instaurada pela Fazenda Nacional (IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas), para cobrança de taxa de ruminantes e de taxa de circulação (Processo de Execução

nº 103918.0/93 da RF de Sintra - 2ª, no montante de Esc. 8.644.626\$00, alegando em síntese na parte útil:

Como questão prévia, alega que as denominadas taxa de peste suína, taxa de ruminantes e taxa de circulação são verdadeiros impostos e não taxas.

Quanto ao fundo da causa:

Invoca a inexistência de título, pois que a certidão executiva é emitida ao abrigo do nº 2 do art. 1º do DL 235/88, de 5/7, mas este diploma é inconstitucional organicamente, pelo que essa certidão executiva é nula e de nenhum efeito.

Mas, além disso, a certidão continuaria a ser nula: é que só podem ser cobradas pelo IROMA as dívidas provenientes de falta de pagamento de taxas e multas decorrentes da actividade do próprio IROMA.

Ora as taxas que se cobram nos autos não decorrem da actividade do IROMA:

— É que na taxa da peste suína o IROMA cobra um imposto destinado ao Fundo de Abastecimento e ao pagamento devido pelos abates sanitários.

— Por sua vez a taxa de ruminantes destina-se à luta contra a doença dos ruminantes a cargo da D. G. S. Veterinários.

— A taxa de comercialização foi criada pelo DL 343/86 a favor da JNPP.

Só que as tarefas destas entidades eram contrárias aos princípios norteadores do Tratado de Roma e no Art. 324º do Acto de Adesão ficou estabelecida a sua extinção, pelo que nunca poderiam ser transferidas para o IROMA.

Alega, ainda, que tais taxas são inexistentes ou por se encontrar revogado o diploma que as instituiu — DL nº 44158 — ou porque os DL 240/92 e 343/86, tinham como sujeito activo das ditas taxas a JNPP e, tendo este (sujeito activo da taxa) sido extinto, extinguiu-se, igualmente, a taxa.

Acresce que há ilegalidade na liquidação pela aplicação de taxas não previstas nos diplomas invocados: o quantitativo da taxa fixado no DL 354/78 (por reporte para o DL 44158) é de \$30 por quilograma carne de porco abatida ou importada, mas a taxa aplicada foi a de 5\$00/Kg.; e partindo do princípio de que, nos termos do art. 2º do DL 343/86, a taxa de comercialização é de 3\$00, o valor da taxa liquidada para efeitos do DL nº 44158 foi de 2\$00/Kg.

Oposição nº 87/93.

O mesmo quanto ao DL 240/82 e à taxa de ruminantes: a taxa fixada nesse diploma é de 3\$50/Kg de carne de bovino, pelo que aquele valor acrescido da taxa de comercialização importaria em 6\$50. Mas o valor da taxa de liquidação foi de 9\$00, pelo que é ilegal tal liquidação.

Por sentença de fls. 62 a 76, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (4º Juízo) julgou a oposição improcedente, após ter entendido que a falta de requisitos essenciais do título executivo não é fundamento de oposição à execução fiscal, que os créditos exequendos são equiparados aos do Estado, não são um encargo de efeito equivalente e direitos aduaneiros nem imposições internas discriminatórias, que o Governo legislou com autorização legislativa, que o IROMA passou a deter as competências que pertenciam a organismos anteriores de coordenação económica e que não se pode conhecer do fundamento de ilegalidade em concreto da liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a oponente para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

1. É pacífico o entendimento de que a distinção entre imposto e taxa é a existência ou não de uma contraprestação por parte do sujeito activo da relação (carácter unilateral no primeiro e bilateral na segunda).

2. No caso em apreço estamos perante verdadeiros impostos, já que não existe qualquer correlação entre pagamento e benefício.

3. Tendo as "taxas" de comercialização e dos ruminantes como sujeito activo a J. N. P. P. e sendo esta extinta por diploma do Governo, que em simultâneo criou o IROMA, não podia transferir para este a relação jurídica do imposto por não ter competência orgânica para tal.

4. No que se refere à "taxa" da peste suína, esta foi criada pelo DL n.º 44158, de 17 de Janeiro de 1962, no uso de competência própria do Governo face à Constituição então vigente.

5. Todavia, para que tal fosse legal, necessário se tornava que tais impostos não fossem estabelecidos por tempo indeterminado ou que não ultrapassassem uma gerência.

6. No caso vertente trata-se de imposto por tempo indeterminado e para tanto basta atentar na data da sua criação.

7. Já então o Governo carecia de autorização legislativa para criar impostos por tempo indeterminado.

8. Não sendo esse o caso, era já, face ao disposto no art.º 8.º da Constituição de 1933, direito dos cidadãos recusarem-se ao pagamento de impostos criados à revelia da leis.

9. Face à Constituição de 1976 e posteriores revisões vigora entre nós o princípio da reserva de lei formal, segundo o qual os impostos devem ser criados através de diploma legislativo emanado da Assembleia da República ou com autorização sua (art.ºs 106.º e 168.º da CRP).

10. Nos tributos em causa, sendo irrelevante que o legislador os tenha apelidado de taxas, o executivo não estava autorizado e daí que nunca poderia, à luz dos preceitos constitucionais, criar ou substituir qualquer dos sujeitos — activo ou passivo dos impostos.

11. As "taxas" em apreço correspondem a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e como tal incompatível a sua existência com o Direito Comunitário.

12. Pela adesão de Portugal à C. E. e com a entrada em vigor do IVA, deixou de ser possível a aplicação de outro imposto (ainda que com nome diferente) às transacções comerciais

13. O Estado Português aderiu voluntariamente à C. E., não lhe sendo possível afastar unilateralmente as regras que não lhe convêm.

14. Acresce ainda que, como consequência do primado do Direito Comunitário sobre o Direito Interno, as normas deste tornam-se materialmente inconstitucionais quando vão contra aquele (art.ºs 8.º e 277.º n.º 1 da CRP).

15. Verifica-se assim ter havido clara violação tanto do Direito Interno, designadamente dos art.ºs 106.º, 168.º, 8.º, 277.º e 293.º da CRP, como do Direito Comunitário, nomeadamente o art.º 33.º da 6.ª Directiva, art.ºs 9.º e 12.º do Tratado de Roma e ainda o art.º 193.º do Acto de Adesão.

16. Consequentemente, não existe título que fundamente a execução à qual a ora recorrente se opôs.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida. Neste STA, o D.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual a recorrente não tem razão, salvo quanto à questão

do direito comunitário, sugerindo que quando a esta questão se fizesse um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

O Processo foi aos vistos, posto o que foi junto aos autos o acórdão do TJCE de fls. 117 a 128.

Notificado o acórdão às partes, veio a recorrente apresentar as suas alegações complementares de fls. 131 a 138, nas quais mantém a sua tese.

Em face do aresto do TJCE, o D^oPGA emitiu novo parecer no qual entende que o processo deve voltar à 1^a instância para ampliação da matéria de facto.

O processo foi de novo aos vistos, pelo que cumpre decidir a questão prévia posta pelo M^o P^o.

2^o Fundamentos

Resulta do acórdão do TJCE que, para se julgar de acordo com o direito comunitário, é preciso indagar a seguinte matéria de facto:

- Se as taxas referidas, quando recaem sobre produtos importados, os oneram não só quando atravessam a fronteira como quando são comercializados;

- Se se averiguar se incidem indistintamente sobre produtos nacionais e sobre produtos importados, saber se a produção nacional não obtém, de facto, das prestações dos organismos destinatários das taxas, uma vantagem exclusiva ou proporcionalmente mais importante do que a obtida pelos produtos importados susceptível de compensar, total ou parcialmente, o encargo que as referidas taxas constituem;

- Se as receitas das taxas são aplicadas à regularização do comércio com os Estados-membros da União Europeia.

Este STA não tem poderes de cognição para fazer essa indagação, pois a tal obsta o art^o 21^o, n^o 4, do ETAF.

Por outro lado, esses factos são necessários para a correcta aplicação do direito comunitário.

3^o Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1^a instância para aí ser ampliada a matéria de facto, nos termos do art^o 729^o do CPC, de acordo com o acima exposto, e ser proferida nova sentença que tome em conta o direito comunitário definido no acórdão do TJCE de fls. 117 a 128.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso jurisdicional dos tribunais tributários de 1^a instância para o STA versa matéria de facto, e não matéria

exclusivamente de direito, quando o recorrente, nas conclusões do recurso, faz alusão a factos que não foram dados como provados ou não provados pelo tribunal a quo.

Recurso: 20 138; Recorrentes: Norberto Vieira de Oliveira Tenório e esposa, Maria Glória Ferreira da Costa Oliveira Tenório; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Com fundamento em incompetência dos tribunais tributários, na não existência de título executivo e na falsidade da declaração apresentada como título executivo, os contribuintes NORBERTO VIEIRA DE OLIVEIRA TENÓRIO e mulher deduziram oposição à execução fiscal contra eles instaurada com o n^o 1074941024000 pela Repartição de Finanças de Lagos (1^a).

Por sentença de fls. 51 a 61, o Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lagos julgou a oposição improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreram os oponentes para este STA, concluindo do seguinte modo as suas alegações:

A) Os Tribunais Tributários são incompetentes em razão da matéria para procederem à cobrança coerciva dos créditos do Fundo de Turismo por não haver LEI OU DECRETO-LEI (emitido ao abrigo de autorização legislativa) que lhe atribuam tal competência.

B) O Chefe da Repartição de Finanças de Lagos ao iniciar a execução fiscal que originou o presente recurso, fê-lo porque interpretou incorrectamente o artigo 2^o do Decreto Lei 203/89, de 22 de Junho (não teve em consideração os limites ao poder legislativo impostos a quem o decretou).

C) É que, tal diploma, ao permitir a aplicação DE TODA A LEGISLAÇÃO RESPEITANTE ÀS EXECUÇÕES POR DÍVIDAS À CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS nas cobranças coercivas de todas as dívidas de que o Fundo de Turismo seja credor, NÃO PODE NEM ESTÁ A PERMITIR QUE TAL COBRANÇA SEJA FEITA ATRAVÉS DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS.

D) Pelo que não se pode entender a REMISSÃO QUE O MESMO DIPLOMA FAZ PARA O ARTIGO 61^oN^o 1 DO DECRETO-LEI 48.953, DE 5 DE ABRIL DE 1969, COMO ABRANGENDO TAMBÉM (e atribuindo assim tal privilégio aos créditos do Fundo de Turismo) A COMPETÊNCIA QUE ESTE DIPLOMA CONCEDE aos Tribunais Tributários para proceder à cobrança dos créditos da Caixa Geral de Depósitos.

E) Tudo porque uma interpretação que entenda tal REMISSÃO como atribuindo TAMBÉM a competência atrás referida aos Tribunais Tributários, NÃO ESTÁ A TER EM CONSIDERAÇÃO A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA.

F) Já que, nos termos da ALÍNEA O) DO N^o 1 DO ARTIGO 168^o DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, A COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE A COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS E DA RESERVA RELATIVA DA ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA E, COMO SE PODE VERIFICAR NO PREÂMBULO DO DECRETO-LEI 203/89, DE 6 DE JUNHO, O GOVERNO LEGISLOU AO ABRIGO DO N^o 1 DO ARTIGO 201^o DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

G) Estando por isso constitucionalmente limitado a não legislar sobre matérias reservadas à Assembleia da República, tudo por força da alínea a) do nº 1 do artigo 201º e da alínea q) do nº 1 do artigo 168º, ambos da Constituição da República.

G) É que, se se entender o contrário, isto é, se se entender que o Governo, através da competência legislativa própria e sem autorização legislativa da Assembleia da República pode atribuir competência aos Tribunais Tributários para COBRAREM DÍVIDAS A ORGANISMOS ESTADUAIS COM AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA, com fundamento no facto de o Governo se limitar apenas a completar, concretizar ou preencher a competência para o efeito já prevista no artigo 62ºnº 1, alínea c) da E.T.A.F., tal entendimento implicaria aceitar que o GOVERNO NÃO PODE, GENERICAMENTE, ATRIBUIR COMPETÊNCIA AOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS PARA COBRAREM AS DÍVIDAS QUE SÃO DEVIDAS A TODAS AS PESSOAS DE DIREITO PÚBLICO MAS QUE, SE O FIZER CASO A CASO, JÁ O PODERÁ FAZER.

H) A CERTIDÃO APRESENTADA PELO FUNDO DE TURISMO PARA SERVIR DE FUNDAMENTO À EXECUÇÃO CARECE DOS REQUISITOS PREVISTOS NA LEI PARA QUE A MESMA POSSA PRODUZIR OS EFEITOS DE TÍTULO EXECUTIVO.

I) O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 6º DO DECRETO-LEI 40 912, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1956, ESTABELECE QUE SÓ TERÁ FORÇA EXECUTIVA AS CERTIDÕES EMITIDAS PELA COMISSÃO ADMINISTRATIVA DO FUNDO DE TURISMO DESDE QUE ACOMPANHADAS PELO AVISO DE RECEPÇÃO DAS NOTIFICAÇÃO FEITA ÀS EMPRESAS DEVEDORAS.

J) A CERTIDÃO QUE SERVIU DE BASE À EXECUÇÃO EM CAUSA NÃO ESTÁ ACOMPANHADA DO AVISO DE RECEPÇÃO ATRAVÉS DO QUAL SE PROVARIA QUE A REFERIDA CERTIDÃO DA QUANTIA EM DÍVIDA FOI PREVIAMENTE APRESENTADA AOS ORA EXECUTADOS E, CONFORME EXIGÊNCIA LEGAL, TAL CERTIDÃO SÓ É TÍTULO EXECUTIVO SE ACOMPANHADA DO AVISO DE RECEPÇÃO.

L) Não existindo o aviso de recepção da notificação para pagamento da dívida feita aos ora Executados (NÃO EXISTIU TAL NOTIFICAÇÃO), nunca poderá o Chefe da Repartição de Finanças de Lagos iniciar o processo de execução fiscal que originou o presente recurso E, COM OS MESMOS FUNDAMENTOS, DEVERIA O MERITÍSSIMO JUIZ "A QUO" DECLARAR NULO TODO O PROCESSADO, COM A CONSEQUENTE DEVOLUÇÃO DA CERTIDÃO AO FUNDO DE TURISMO.

M) E, NÃO HAVENDO AVISO DE RECEPÇÃO, NÃO ESTAVAM REUNIDOS OS PRESSUPOSTOS PREVISTOS NA ALÍNEA C) DO ARTIGO 248º DO C.P.T. por o documento enviado PARA A REPARTIÇÃO DE FINANÇAS PARA SERVIR DE TÍTULO EXECUTIVO não obedecer aos requisitos previstos na LEI ESPECIAL QUE CONFERE FORÇA DE TÍTULO EXECUTIVO ÀS CERTIDÕES EMITIDAS PELA COMISSÃO ADMINISTRATIVA DO FUNDO DE TURISMO.

N) NÃO OBEDECENDO A CERTIDÃO APRESENTADA COMO TÍTULO EXECUTIVO AOS REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEI PARA QUE O SEJA, NUNCA A MESMA SE PODERÁ CONSIDERAR TÍTULO EXECUTIVO, IMPLICANDO TAL FACTO A NULIDADE DE TODO O PROCESSADO NOS TER-

MOS DAS DISPOSIÇÕES CONJUGADAS DOS ARTIGOS 248ª A 251º DO C.P.T.

H) A certidão apresentada para servir de título executivo NÃO POSSUI A ASSINATURA DA ENTIDADE QUE TEM COMPETÊNCIA LEGAL PARA A EMITIR.

I) QUEM TEM COMPETÊNCIA PARA EMITIR A CERTIDÃO EM APREÇO É A COMISSÃO ADMINISTRATIVA DO FUNDO DE TURISMO (parágrafo único do artigo 6º do D.L. 40 912, de 20 de Dezembro de 1956).

J) E, CONFORME O ESTABELECIDO NA BASE XIX DA LEI 2.082, DE 4 DE JUNHO DE 1956, A COMISSÃO ADMINISTRATIVA DO FUNDO DE TURISMO É COMPOSTA POR UM PRESIDENTE E DOIS VOGAIS.

L) QUANDO A LEI SE REFERE À COMISSÃO ADMINISTRATIVA DO FUNDO DE TURISMO NÃO SE ESTÁ A REFERIR AO SEU PRESIDENTE MAS, NATURALMENTE, AO ÓRGÃO: ÓRGÃO ESTE QUE, COMPOSTO POR TRÊS ELEMENTOS, SÓ COM A ASSINATURA DOS TRÊS SE PODE CONSIDERAR COMPLETO.

M) NÃO COMPETE AO PRESIDENTE DA COMISSÃO EMITIR CERTIDÕES: ESTA COMPETÊNCIA É DA COMISSÃO, COMISSÃO QUE, NATURALMENTE, TERÁ DE SER REPRESENTADA PELA TOTALIDADE DOS SEUS TRÊS MEMBROS.

N) A certidão apresentada pelo Fundo de Turismo CARECE DE FORÇA EXECUTIVA POR NÃO CONTER A ASSINATURA DE TODOS OS ELEMENTOS DO ÓRGÃO QUE TEM COMPETÊNCIA PARA A EMITIR, TUDO NOS TERMOS DO DISPOSTO NA ALÍNEA A) DO Nº 1 DO ARTIGO 249º DO C.P.T., PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 6º DO D.L. 40.912, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1956, E NA BASE XIX DA LEI 2.082, DE 4 DE JUNHO DE 1956.

O) A FALTA DE ASSINATURA DA ENTIDADE COMPETENTE PARA EMITIR O TÍTULO EXECUTIVO FAZ COM QUE ESTE CAREÇA DE FORÇA EXECUTIVA NOS TERMOS DO DISPOSTO NA ALÍNEA A) DO Nº 1 DO ARTIGO 249º DO C.P.T. e implica a nulidade de todo o processado nos termos do artigo 251º do C.P.T.

P) Nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 249º do C.P.T., para que a certidão apresentada pelo Fundo de Turismo (se fosse título executivo) pudesse ter força executiva teria de INDICAR O PRAZO E O MODO COMO FORAM CALCULADOS OS JUROS DE CAPITAL E OS JUROS DE MORA RELATIVOS AO FUNCIONAMENTO E O VALOR DAS RESPECTIVAS TAXAS DE JUROS APLICADAS por só através destes elementos se poder estabelecer a natureza e a proveniência das quantias reclamadas.

Q) Na "certidão" apresentada para execução, no que respeita ao montante dos juros, A NATUREZA E PROVENIÊNCIA destes não se encontra indicada, já que, para tal, É NECESSÁRIO SABER-SE COMO É QUE O FUNDO DE TURISMO ESTABELECEU AQUELE MONTANTE: ISTO É, NÃO SE PODE CONSIDERAR TAL MONTANTE FUNDAMENTADO SEM QUE SEJA EXPLICITADO TANTO OS PERÍODOS EM QUE SE VENCERAM JUROS COMO AS TAXAS APLICADAS PARA CADA UM DESSES PERÍODOS EM QUE SE VENCERAM JUROS COMO AS TAXAS APLICADAS PARA CADA UM DESSES PERÍODOS.

R) A não indicação da natureza e proveniência da quantia exequenda determina a não existência de título executivo e a nulidade de todo o processado, tudo nos termos da alínea d) do artigo 249º do C.P.T. e nos termos do disposto no artigo 251.º do C.P.T..

Neste STA, o DºPGA emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

A Fazenda Pública é da mesma opinião.

Os recorrentes, notificados para responder, não responderam.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº.

Nas conclusões do recurso, os recorrentes sustentam que a certidão que serviu de base à execução não está acompanhada de aviso de recepção, que não exista aviso de recepção da notificação para pagamento da dívida feita aos executados e que não existiu tal notificação.

Na decisão recorrida não é dado como provado que, no processo executivo, a certidão referida não esteja acompanhada de aviso de recepção, nem que ele não exista, nem que não tenha sido efectuada tal notificação.

Deste modo, independentemente da necessidade de apurar os factos aqui indicados, entende-se que o recurso não tem por fundamento matéria exclusivamente de direito, pelo que este STA é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso (artºs 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a, do ETAF).

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº, em declarar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e em declarar competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custa pelos recorrentes, com 1.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes*, (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª 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 e 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 da 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 com 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. E 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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: desse 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 (nesse 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 percurso 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 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Reforma da Conta. Custas contadas na 1ª instância. Competência do tribunal de 1ª instância para apreciação do pedido de reforma. Incompetência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância que elaborou a conta para o conhecimento do pedido de reforma da mesma.*
- 2 — *Tal competência não é afastada pela circunstância de a conta elaborada na 1ª instância ter sido englobada na conta elaborada no Supremo Tribunal Administrativo.*

3 — *Consequentemente, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para apreciação do pedido de reforma.*

Recurso: 20227; Recorrente: Electro-Reclamo, Ld^a; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

ELECTRO - RECLAMO, LD^a, vem requerer que seja ordenada neste Supremo Tribunal Administrativo a reforma da conta quanto às custas relativas à 1^a instância, por força da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro.

A requerente pretende que tal reforma e recontagem sejam efectuadas neste Supremo Tribunal Administrativo por força dos princípios da economia processual e da economia de actos e formalidades.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido de o Supremo Tribunal Administrativo ser incompetente para conhecer da questão suscitada, por a conta referida ter sido elaborada pelo Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa, nos termos do art. 173.º do C.P.T..

Como deriva deste art. 173.º, nos casos de recursos de decisões dos tribunais tributários de 1^a instância, cabe ao tribunal recorrido elaborar a conta das custas respeitantes à fase que perante ele decorreu.

O Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, aprovou o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, que é aplicável às custas relativas à tramitação dos processos de impugnação judicial nos tribunais tributários de 1^a instância - art. 1.º, n.º 2, deste Regulamento -, sendo aplicável subsidiariamente o Código das Custas Judiciais e legislação complementar - art. 2.º deste Regulamento.

À face do Código das Custas judiciais a conta é elaborada na 1^a instância - art. 50.º - e, consequentemente, é aos tribunais de 1^a instância que caberá apreciar, em primeiro grau de jurisdição, os pedidos de reforma, em conformidade com o preceituado nos arts. 60.º a 62.º do mesmo Código.

Assim, como bem refere a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, este Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para apreciação do pedido de reforma formulado a fls. 773-774, pelo que se declara tal competência, considerando competente para o conhecimento deste pedido o Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa.

Custas pela requerente com 10.000\$00 de taxa de justiça.

Notifique.

Após trânsito em julgado desta decisão abra, conclusão para apreciação do pedido de remessa formulado no ponto 5 do requerimento de fls. 772-773.

Lisboa, 1 de Abril de 1998.— *Jorge de Sousa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso subsidiário. Não admissibilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Viola o princípio da legalidade processual a admissão de um recurso jurisdicional subsidiário, pois este meio processual não tem base legal por não haver qualquer lei de processo que o permita.

Recurso n.º 20 273; Recorrente: R. A. R. — Sociedade de Controle (Holding), SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

1.º Relatório

No dia 10.5.95 foi proferida sentença no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo, 1ª Secção) a julgar improcedente a impugnação deduzida pela RAR - Sociedade de Controle (Holding), SA, absolvendo-se a Fazenda Pública do pedido.

No dia 24.5.95 foi expedida carta registada para notificação do Ex.º Advogado da impugnante, a qual, porém, foi devolvida com a indicação de “Mudou”, aposta no dia seguinte.

Em 25.9.95 a impugnante apresentou no Tribunal Tributário dois requerimentos:

- um a interpor recurso da sentença para o STA;
- e o outro a solicitar a admissão do recurso nessa data, em virtude da ocorrência de justo impedimento, e, subsidiariamente, quando assim se não entendesse, a pedir que fosse decretada a nulidade da notificação da sentença.

Em 30.10.95 o Mº Juiz de 1ª instância proferiu despacho a não admitir o recurso interposto pela impugnante, por ser extemporâneo, e a indeferir a nulidade de notificação da sentença.

Em 27.11.1995 a impugnante apresentou um requerimento, no qual, e em conclusão, declarou interpor:

“1º Reclamação para o STA (Secção de Contencioso Tributário) do aludido despacho que não admitiu o recurso, nos termos do disposto no artº 688º do CPC e com os fundamentos constantes do documento anexo;

Subsidiariamente, e para a inesperada hipótese de tal reclamação não proceder,

2º Recurso subordinado para o STA (Secção de Contencioso Tributário) do mesmo despacho que indeferiu a arguição da nulidade do acto de notificação, onde apresentará a respectiva alegação”.

Relativamente a este requerimento, o Mº Juiz de 1ª instância proferiu dois despachos:

- um, de 4.12.1995, a mandar autuar por apenso a reclamação, de harmonia com o disposto no artº 688º, nº 3, do CPC, o que efectivamente foi feito (cfr. fls. 41 e 42);

- e o outro, de 6.12.1995, a admitir o recurso interposto, para subir imediatamente, em separado, e com efeito meramente devolutivo (cfr. fl. 43).

Subido este último recurso ao STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, nos termos do qual não se deve tomar conhecimento do objecto do recurso por ter sido interposto e admitido ilegalmente, pois a lei processual não prevê a interposição do recurso a título subsidiário de uma reclamação para o presidente do tribunal superior. Foi proferido o acórdão interlocutório (f.62).

Corridos os vistos, cumpre decidir, sendo certo que a reclamação para o Ex^{mo} Presidente deste STA foi indeferida (fls. 66 a 68).

2º Fundamentos

O que está em causa neste processo é a legalidade do despacho do Mº Juiz de 1ª instância que indeferiu uma reclamação de nulidade apresentada perante si. Mas a esta questão antepõe-se uma outra, da legalidade ou ilegalidade da interposição de um recurso jurisdicional subsidiário de uma reclamação para o presidente do tribunal superior.

O Mº Juiz a quo proferiu duas decisões distintas: uma a não admitir o recurso, e outra a indeferir a reclamação de nulidade. Do despacho que não admita um recurso cabe reclamação contra o indeferimento para o presidente do tribunal superior e do despacho de indefere uma reclamação de nulidade cabe recurso para o tribunal superior. Tratando-se de decisões distintas do Mº Juiz de 1ª instância, às mesmas cabem reacções distintas no campo processual.

Como se vê do requerimento de fls. 37 a 40, a recorrente pediu duas coisas: uma a título principal e outra a título subsidiário. A título principal, a recorrente pediu que lhe fosse aceite uma reclamação para o presidente do tribunal superior, e a título subsidiário, E PARA A INESPERADA HIPÓTESE DE TAL RECLAMAÇÃO NÃO PROCEDER, interpôs recurso subordinado para este STA (Secção de Contencioso Tributário) do despacho que indeferiu a arguição de nulidade, dizendo que alegaria neste STA.

Entende o Mº Pº que este recurso é ilegal, pois não há recursos interpostos subsidiariamente.

Um requerimento de recurso jurisdicional interposto subsidiariamente pode conceber-se com o sentido de um pedido subsidiário, nos termos do artº 469º, nº 1, do CPC: diz-se recurso subsidiário o que é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior.

No caso sub judicio, a recorrente apresentou um recurso subsidiário para ser tomado em consideração somente no caso de improceder a reclamação feita para o Ex^{mo} Presidente deste STA, nos termos do artº 688º do CPC. Se esta reclamação for julgada procedente, e o recurso que inicialmente não foi admitido passar a ser admitido, então fica sem efeito o recurso jurisdicional interposto nos presentes autos. Se a reclamação for julgada improcedente, então a recorrente quer que se tome em consideração o recurso jurisdicional interposto nestes autos.

Isto é, a recorrente interpôs um recurso sujeito a uma condição suspensiva: subordinou a um acontecimento futuro e incerto a produção dos efeitos jurídicos do recurso jurisdicional para esta Secção de Contencioso Tributário do STA. O acontecimento futuro e incerto era a decisão do Ex^{mo} Presidente deste STA, proferida na reclamação contra o indeferimento do recurso.

Resulta dos autos que a reclamação para o Ex^{mo} Presidente deste STA foi indeferida (fls. 66 a 68), pelo que a questão posta pelo D^o PGA é relevante: ou se entende que os recursos podem ser interpostos subsidiariamente, e então o recurso foi bem admitido e deve ser conhecido agora pelo facto de a reclamação ter sido indeferida, ou não há recursos subsidiárias, mas como o despacho que admitiu o recurso não vincula o tribunal superior, cabe agora não o admitir.

Ora, a este respeito, cumpre começar por dizer que o processo judicial está sujeito ao princípio da legalidade: o juiz só pode admitir os recursos e meios processuais previstos nas leis de processo. Não está permitido aos juizes criar meios processuais não previstos nas leis processuais.

Mas se a lei de processo permite pedidos subsidiários (art^o 469^o do CPC), a verdade é que nada na lei se refere aos recursos subsidiários. Deste modo, quando uma pessoa se sente prejudicada por algum despacho do juiz, ou recorre, ou não recorre dele. O que não pode é usar um meio processual diferente e depois recorrer e dizer que o recurso é apenas para ser tomado em consideração se esse meio não resultar.

Deste modo, temos de concluir que o despacho do M^o Juiz a quo que, a fl. 43, admitiu o recurso, quando ele foi interposto subsidiariamente, não está conforme à lei. E este STA não está vinculado por esse despacho, nos termos do art^o 687^o, n^o 4, do CPC. Por isso, procede a questão prévia posta pelo M^o P^o: não é admissível recurso subsidiário.

3^o Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M^o P^o, pelo que não se conhece do objecto do recurso.

Custas do incidente a cargo da recorrente, com taxa de justiça de 10.000\$00 e procuradoria de metade.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — José Joaquim de Almeida Lopes (Relator) — Ernâni Marques da Silva Figueiredo — Luís Filipe Mendes Pimentel. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Rejeição liminar da oposição. Manifesta improcedência não impugnada no recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

Se uma oposição à execução fiscal tiver sido rejeitada liminarmente por manifesta improcedência e, no recurso jurisdicional interposto para o STA, não se tiver impugnado o fundamento da manifesta improcedência, tendo-se o recorrente limitado a reproduzir os fundamentos da oposição, é de manter o despacho de rejeição liminar se estiver conforme à lei.

Recurso: 20 311; Recorrente: José Louro Machado; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o Cons^o Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Com fundamento em inexigibilidade da prestação tributária, nulidade do título executivo, falsidade do título executivo e irregularidades na citação, o contribuinte JOSÉ LOURO MACHADO, residente no sítio do Alto Pacheco, Vale de França, Lote 1, Portimão, deduziu oposição à execução fiscal que, com o n^o 111295005189, corria termos pela Repartição de Finanças de Portimão.

Por despacho de fls. 53 a 60, do M^oJuiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Faro, foi a oposição rejeitada liminarmente, nos termos do art^o 291^o, n^o 1, al. b), do CPT — não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no art^o 286^o do CPT.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu o oponente para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

a) Constitui fundamento de oposição à execução fiscal a inexecutibilidade do título executivo, pela sua carência de força executiva, inteligibilidade e não indicação da natureza e proveniência da dívida, por força dos art^{os} 249^o alínea d) 251^o alínea b) e 286^o alínea h) do C.P.T.

b) Constitui também fundamento de oposição à execução fiscal a inexigibilidade da prestação tributária (obrigação exequenda) em virtude de pendência de impugnação judicial e nomeação de bens em garantia da quantia exequenda e do acrescido, por força dos art^{os} 255^o n^o 1 e 286^o alínea h) do C.P.T.

c) Não apreciando tais pedidos enquanto fundamentos de oposição à execução fiscal, enquanto questões judiciais que devesse apreciar e decidir, o Meritíssimo Juiz *a quo* incorreu em manifesta omissão de pronúncia, segundo o art^o 668^o n^o 1 alínea d) do C. P. Civil, aplicável subsidiariamente ao processo tributário, por força do art^o 2^o alínea f) do C.P.T.

d) A falta de citação pessoal à data da entrada da oposição à execução fiscal constitui preterição de formalidade essencial na (nulidade) processo de execução, sindicável em sede de oposição à execução fiscal, atento o disposto nos art^{os} 193 n^o 1 a) e 494 n^o 1 a) do C. P. Civil, aplicáveis subsidiariamente ao processo tributário *ex vi* pelo art^o 2^o alínea f) do C. P. T e ainda os art^{os} 251^o n^o 1 a) e 286 alínea h) do C.P.T.

e) Em sede de oposição à execução fiscal, a pedida suspensão da instância é admissível enquanto pendente causa prévia e prejudicial à responsabilidade tributária do executado em sede de impugnação judicial, tendo como fundamento a falsidade da intervenção do executado no processo de cobrança mencionado no título executivo, devendo esta suspensão ser ordenada por acórdão, nos termos dos art^{os} 279^o n^o 1 do C.P.C. e ainda art^o 286 alíneas b) c) e h) do C. P. T que admitem tal pedido em sede de oposição à execução.

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o D^oPGA emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O M^o Juiz *a quo* terminou o despacho recorrido do seguinte modo: NESTA CONFORMIDADE, E AO ABRIGO DO DISPOSTO NO

ART. 291º, Nº 1, ALÍNEA B), DO C.P.T., REJEITO LIMINARMENTE A PRESENTE OPOSIÇÃO FISCAL.

Isto é, o Mº Juiz a quo, após expor o seu raciocínio, entendeu que a oposição era manifestamente improcedente.

Cumpria ao recorrente cumprir o ónus de demonstrar que a oposição não era manifestamente improcedente.

Mas não foi isso que o recorrente fez.

Veio o recorrente invocar nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre as questões por si colocadas na petição de oposição.

Mas a verdade é que o conhecimento dessas questões estava prejudicado pela decisão dada pelo Mº Juiz a quo: desde que o Mº Juiz entendeu que a oposição era manifestamente improcedente, estava dispensado de apreciar as questões postas pelo oponente (artº 660 nº 2 do CPC).

Nas alegações e conclusões, o recorrente ignora totalmente o fundamento pelo qual a oposição foi rejeitada liminarmente. Com efeito, repete a sua argumentação da oposição e não afronta a argumentação do despacho recorrido.

Isto é: se o Mº Juiz a quo entendeu que a oposição era manifestamente improcedente, o recorrente não diz o contrário.

E, de facto, lendo o despacho recorrido, vemos que o Mº Juiz de 1ª Instância apreciou correctamente a questão da manifestação improcedência da oposição.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — José Joaquim Almeida Lopes (Relator) — António José Pimpão — Domingos Brandão de Pinho. — Estive presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Imposto profissional. Acto de liquidação. Acto de fixação da matéria colectável.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No domínio de vigência do Código do Imposto Profissional, o acto definitivo de fixação da matéria colectável era impugnável autonomamente, nos termos do § 1º do artigo 20º do CIP.*
- 2 — *Este acto de fixação da matéria colectável, assim, era um acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, devendo ser objecto de impugnação autónoma, não podendo os vícios que o afectassem ser conhecidos na impugnação do subsequente acto de liquidação.*
- 3 — *Não imputando o recorrente, na impugnação do acto de liquidação, qualquer vício a este acto, atacando*

apenas o acto destacável de fixação da matéria colectável, a impugnação não pode proceder.

Recurso: 20349; Recorrente: António de Jesus Magalhães; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1— ANTÓNIO JOSÉ DE SOUSA MAGALHÃES, residente no Porto, deduziu «impugnação judicial contra o acto de liquidação do Chefe da Repartição do 3.º Bairro Fiscal, constante da notificação n.º 5811, de 3-10-1988», acto esse que se refere a Imposto Profissional do ano de 1985.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou improcedente a impugnação.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Novamente inconformado, o impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1ª Valem, neste recurso, todos os fundamentos da petição inicial do recurso apresentado perante o Tribunal Tributário de 2ª Instância, nomeadamente as suas conclusões, que se dão por reproduzidas e se colocam à apreciação deste Supremo Tribunal.

2ª Está provado que não foi notificada ao recorrente a fundamentação do acto tributário.

3ª Essa fundamentação nem por certidão, por si pedida e requerida lhe foi comunicada e apresentada.

4ª O art. 268º, nº 2 da Constituição e o Decreto-Lei nº 256-A/77 impunham a notificação ao recorrente do acto tributário.

5ª Idêntica tese era sufragada pela doutrina e jurisprudência, resumindo-se esta última no acórdão do S.T.A. de 16/11/88, publicado in Acs. Douts., 330, pág. 807

6ª A mesma tese é hoje pacífica e vem consagrada no Código do Procedimento Administrativo e no próprio art. 19º, al. b) do C. Processo Tributário.

7ª O acórdão em recurso é inconstitucional, tendo violado as disposições constitucionais e ordinárias referidas nas alegações e conclusões.

Termina pedindo que se conceda provimento ao recurso, se revogue o acórdão recorrido, e se julgue procedente a impugnação, conforme o pedido aí formulado.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações sustentando, em suma, que as alterações à matéria colectável do ora recorrente foram justificadas pelos factos constantes da informação dos Serviços de Fiscalização Tributária de 31.12.96, que o recorrente não requereu cópia da certidão integral da acta, que o acto impugnado foi cabalmente fundamentado e que o artigo 15.º parágrafo 3º do Código do Imposto Profissional não impunha fundamentação de notificação, pelo que o recurso deve interpor.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto douto parecer no sentido de que

— não pode conhecer-se do conteúdo das alegações feitas no recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância por o objecto

do recurso para este Supremo Tribunal Administrativo ser a decisão da 2ª instância e não a sentença da 1ª instância;

— não pode proceder a conclusão 7ª por o vício de inconstitucionalidade ser referível a normas legais e não as sentenças;

— também não procede o vício de falta de fundamentação, sendo correcta a posição assumida no acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) Em 02 de Janeiro de 1986 a ora recorrente apresentou a declaração modelo 5 do CIP com a declaração de rendimentos, com auto-liquidação do imposto no montante de 45.646\$00 (fls. 11 e fls. 26 dos autos).

b) O Chefe da Repartição de Finanças alterou o rendimento declarado, fixando-o em 2.509.752\$00 (fls. 19 dos autos).

c) A alteração do rendimento autodeclarado foi comunicada ao ora recorrente por carta registada de 9.4.1985 (fls. 14 dos autos).

d) O ora recorrente reclamou daquela alteração de rendimento para o Chefe da Repartição de Finanças, que atendeu, em parte a reclamação, fixando a matéria colectável em 1.242.983\$00, de acordo com informação de funcionário dos Serviços de Fiscalização Tributária (fls. 20 e 21 e 22 dos autos).

e) O ora recorrente foi notificado da fixação da matéria colectável por carta registada de 22 de Maio de 1987 (fls. 23 dos autos).

f) Não tendo o ora recorrente concordado com a matéria colectável fixada, solicitou que a sua reclamação fosse remetida à Comissão Distrital para reapreciação (doc. fls. 24 dos autos).

g) A Comissão Distrital de Revisão por deliberação de 6.7.1987, considerou, "em face das reclamações interpostas apresentadas, dos processos individuais dos contribuintes e documentos que dispõe" fixar ao contribuinte António José Sousa Magalhães a matéria colectável de 1.242.990\$00". As deliberações foram tomadas por unanimidade, tendo sido calculados "os rendimentos tributados com base nos elementos fornecidos pelos Serviços de Fiscalização Tributária nas suas informações que se consideram parte integrante desta acta" (doc. de fls. 59 a 63 dos autos).

h) O contribuinte foi notificado da fixação da matéria colectável pela Comissão de Revisão em 3 de Outubro de 1988 (doc. fls. 25 dos autos).

i) Na informação dos Serviços de Fiscalização Tributária de 31.12.1986 que fixou a total de rendimentos em 1.242.983\$00 são referidos os fundamentos pelos quais a reclamação do contribuinte devia ser atendida parcialmente, e designadamente:

1º) Ter o contribuinte auferido de honorários em 1985 o montante de 4.060.096\$00;

2º) Os encargos gerais das instalações serem comparticipados nas despesas comuns em 65% pelo reclamante com as despesas com as instalações fixas;

3º) Não serem de considerar por excesso os encargos indocumentados com pessoal eventual no montante de 65.155\$00, terem sido indicados 205.486\$00 em excesso os encargos obrigatoriamente suportados pelo contribuinte e terem sido indicados em excesso 137.069\$00 de encargo de natureza administrativa com a aquisição de uma Rank Xerox 1020; Montagem e instalação de um sistema de segurança e multa fiscal e Imp. Profissional do 3º trimestre.

j) *O ora recorrente em 12.10.1988 solicitou ao Chefe de Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal do Porto que "lhe seja passada uma certidão do despacho fundamentado do parágrafo 1.º do art. 11.º do Código Imposto Profissional, para efeitos do art. 15.º da mesmo Código".*

l) *Em 21.10.1988 foi-lhe passada certidão do seguinte teor: "Acta 55" - A Comissão Distrital a que se refere o art. 15.º da Código, fixou a matéria colectável na quantia de "um milhão duzentos e quarenta e dois mil novecentos noventa escudos". Fixou ainda como agravamento nos termos dos §§ 2.º e 3.º do Art. 17.º do Código a importância de -\$. Em 06/07/87. A Comissão Distrital - segue assinatura ilegível.*

3 - O recorrente, como refere na petição inicial, impugnou o acto de liquidação adicional «constante da notificação n.º 5811, de 3 de Outubro de 1988», pedindo a sua anulação, sendo esse pedido feito na petição inicial o que formula no presente recurso.

No ofício n.º 5811, além da notificação do referido acto de liquidação, procedeu-se também à notificação do acto, anterior àquele, de fixação da matéria colectável - alínea h) da matéria de facto fixada.

É patente, pelos próprios termos em que está redigido o ofício referido, que são feitas através dele *duas notificações*: a primeira, refere-se à notificação da decisão de fixação da matéria colectável; a segunda é uma notificação para pagamento do montante do Imposto Profissional calculado com base em tal fixação.

O recorrente afirmou pretender impugnar o acto de liquidação embora os fundamentos em que assenta a sua impugnação se reportem à preterição de formalidades legais relativas ao acto de fixação da matéria colectável.

O acto de liquidação é o acto final do processo respectivo, em que é determinado o montante do imposto a pagar em face da matéria colectável já determinada, acto este que é distinto do acto preparatório de determinação desta matéria colectável.

No domínio de vigência do Código do Imposto Profissional, o acto definitivo de fixação da matéria colectável era impugnável autonomamente, nos termos do § 1.º do artigo 20.º do CIP.

Este acto de fixação da matéria colectável, assim, era um acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, não podendo, como tal, ser objecto da impugnação judicial do acto de liquidação.

O meio processual de ataque a este acto de fixação, era, nos termos do referido 1.º do artigo 20.º do CIP, o recurso para o "Tribunal de 1.ª Instância das Contribuições e Impostos" que, com o E.T.A.F., na redacção dada pela Lei n.º 4/86, de 21 de Março, passou para a competência do Tribunal Tributário de 2.ª Instância. (1)

Sendo o acto de fixação da matéria colectável acto destacável do processo de liquidação, a sua impugnação teria de fazer-se de forma autónoma e independentemente da impugnação do acto final.

Esta autonomia de impugnação tem como corolário que os vícios que afectem o acto destacável só podem ser conhecidos na própria impugnação desse acto e não na impugnação do subsequente acto de liquidação.

(1) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 31-5-95, proferido no recurso n.º 19044, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1596, e de 29-11-95, proferido no recurso n.º 19460, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2826.

Desta limitação não resulta qualquer restrição dos direitos de impugnação.

Na verdade, apesar de, quando o contribuinte apenas discordar à quantificação da matéria colectável que serviu de base ao acto de liquidação não poder atacar este último acto, os seus direitos não serão prejudicados pela falta de impugnação deste, pois, no caso de vir a ser anulado o acto de fixação da matéria colectável, o acto de liquidação cairá, como acto consequente - artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do Código do Procedimento Administrativo.

4 - Nestas condições, não é possível apreciar no presente processo de impugnação judicial do acto de liquidação os vícios relativos ao acto destacável de fixação da matéria colectável, designadamente a preterição de formalidades legais por falta de notificação da fundamentação que o recorrente refere nas alegações e respectivas conclusões.

Por essa mesma razão está prejudicado o conhecimento da questão de inconstitucionalidade que o recorrente imputa à decisão recorrida que o recorrente assenta em nesta não se ter reconhecido o direito à notificação da fundamentação do acto de fixação da matéria colectável.

Por outro lado, não sendo imputado ao acto de liquidação qualquer vício, a impugnação não pode proceder.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão Pinho* — *Almeida Lopes*. — Fui Presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Imposto sobre o valor acrescentado. Incidência. Empreitadas de obras públicas. Adiantamentos efectuados pelo dono da obra. Subvenções. Participações em custos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os adiantamentos previstos no art. 191.º do Decreto-Lei n.º 235/86, de 18 de Agosto, efectuados pelo dono da obra a favor do empreiteiro, no âmbito de contratos de empreitadas de obras públicas, são reembolsados à medida que os materiais forem aplicados, por dedução nos respectivos pagamentos contratuais.*
- 2 — *Tais adiantamentos constituem uma antecipação de pagamentos contratuais, não tendo a natureza de mútuos.*
- 3 — *Sendo o valor tributável para efeitos de I.V.A., a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo*

(art. 16.º, n.º 1, do C.I.V.A.), os valores relativos aos adiantamentos não poderão deixar de ser considerados para incidência do I.V.A.

- 4 — *A situação gerada com tais adiantamentos enquadra-se na 2ª parte do n.º 1 deste art. 35.º do C.I.V.A., pelo que é obrigatória a emissão de documento comprovativo da sua percepção, no momento em que esta ocorre, isto é, antes do momento em que se efectivam as transmissões de bens ou prestações de serviços englobados no contrato de empreitada e, consequentemente, o I.V.A torna-se exigível no momento da percepção dos adiantamentos (art. 8.º, n.º 2, do C.I. V. A).*
- 5 — *No artigo 16.º, n.º 1, alínea c), do C.I.V.A, dá-se uma definição do que deve entender-se por «subvenções directamente conexas com o preço das operações», esclarecendo-se que são as «estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixados anteriormente à realização das operações», o que impede que se considere para esse efeito todas as compensações por insuficiência de receitas de exploração, designadamente a participação à forfait em despesas gerais.*
- 6 — *Concluindo-se que deve ser anulado parcialmente o acto de liquidação impugnado, deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto se a fixada na decisão recorrida é insuficiente para determinar em que medida deve ser decidida tal anulação.*

Recurso n.º 20.647; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Irmãos Louro, Ld.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - IRMÃOS LOURO, LDA, com sede em Cantanhede, deduziu impugnação judicial contra uma liquidação adicional de I.V.A. no valor de 847.502\$00 e juros de mora no valor de 1.009.195\$00.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Novamente inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para esta Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.º *Em resultado do exame à escrita do recorrido, Irmãos Louro, Lda, foram feitas correcções ao IVA, no montante de 847.562\$00.*

2.º *A recorrida foi notificada da liquidação adicional em 7/11/90.*

3.º *Os "adiantamentos" que deram origem à correcção do IVA, devem ser considerados uma antecipação do pagamento, e porque se trata de "adiantamentos" sobre empreitadas de obras públicas - actividade tributada pela taxa reduzida de acordo com n.º 2.17 da Lista I, anexa ao Código do I. V.A, são passíveis de imposto sobre o valor acrescentado aquando da sua entrega ao empreiteiro, de acordo com o disposto no n.º.2 do artigo 8.º do CIVA.*

4º. No tocante às “comparticipações” pagas pela Mobil Oil Portuguesa, S.A, à recorrida, mais não são do que subvenções,

Logo,
sujeitas a imposto nos termos da alínea c) do número 5 do art. 16º. do CIVA.

5º. Em face do exposto, é de manter a liquidação adicional do IVA efectuada pela Administração fiscal.

6º. Assim, o douto acórdão de que ora se recorre, violou os artigos 1º, 2º, 8º, nº 2 e alínea c) do nº 5 do artigo 16º., todos do CIVA..

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido.

A impugnante apresentou contra-alegações em que concluiu da seguinte forma:

A) Porque do teor da decisão recorrida se alcança que a parte decisória refere que “... as razões supra-elencadas consubstanciam determinante suficiente para julgar procedente a presente impugnação...” e como só as decisões podem ser objecto de recurso, pois são essas decisões que os mesmos visam modificar, parece à recorrida evidente que nem sequer devem ser conhecidas as conclusões 1 a 6, pois nada foi decidido com base no pagamento alegado pela ora recorrida.

B) Quanto à questão de fundo, como os adiantamentos o são de forma INCONDICIONAL, o que não corresponde a qualquer transacção, não se integram na previsão dos artigos 8º, nº 1, al. c) e 7º, nº 3 do CIVA., pelo que não há lugar a fundamentação legal da isenção dos adiantamentos, porque não chega a haver imposto devido por esses adiantamentos, assim improcedendo as conclusões 7 a 11 da recorrente.

C) Quanto à questão das participações, o facto de a al. c) do nº. 5 do art. 16º. do CIVA apenas ter sido aditada em 1989 nada releva, pois ela veio consagrar a doutrina já constante da informação nº. 264, de 26/2/87 do SIVA e veio resolver as divergências de interpretação que existiam ao tempo, assim sendo uma NORMA INTERPRETATIVA que, nos termos do artigo 13º. do Cód. Civil, tem efeitos retroactivos.

Termina afirmando que deve ser negado provimento ao recurso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da confirmação do acórdão recorrido porque, em suma, não ocorreu quanto aos adiantamentos a situação tributária prevista no art. 8º, nº. 2, do C.I.V.A. (que tributa o pagamento de efectivas prestações de serviços) nem, quanto à subvenção, a situação tributária prevista no art. 16º, nº. 5, alínea c) (na versão original) do mesmo Código (que tributa apenas subvenções directamente conexas com o preço de transmissões ou prestações de serviços).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

- A impugnante que tem como actividade principal “construções e obras públicas – CAE 500090 tem como outras actividades o comércio de combustíveis, o comércio de materiais de construção e electrodomésticos, o aluguer de viaturas automóveis de transporte de mercadorias e a exploração de uma pedreira.

- No seguimento de uma fiscalização, efectuada pelos serviços de fiscalização tributária da Direcção Distrital de Coimbra, foi elaborado o relatório de fls 17 a 29, que aqui se considera reproduzido, daí resultando a liquidação que aqui se impugna - vd. fls 54.

- Nesse relatório escreveu-se: "A este sujeito passivo, no decurso dos exercícios de 1986, 1987, 1988 a 1989 foram-lhe adjudicadas diversas empreitadas de obras públicas por alguns Serviços Municipalizados a Câmaras Municipais tendo recebido em alguns casos adiantamentos sem que o respectivo I.V.A. tenha sido liquidado. Estão nesta situação: JAE. - Direcção de Estradas do Distrito de Coimbra; Serviços Municipalizados de Coimbra, Câmara Municipal de Cantanhede e Serviços Municipalizados da Figueira da Foz. O reembolso destes adiantamentos é efectuado à medida que os materiais vão sendo aplicados, a que corresponde um auto de medição formalizado com a respectiva factura. Na facturação foi o I.V.A. liquidado na totalidade desse auto de medição, encontrando-se, por isso, em 30.4.90 apenas quatro adiantamentos não totalmente amortizados". - vd. fls. 25.

- Dou como reproduzidos os docs. de fls 36, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 51 e 52.

- Também aí se escreveu: "Recebeu participações do seu fornecedor "Mobil Oil Portuguesa S.A." que tiveram origem no aumento do seu valor acrescentado, já que funcionando o sujeito passivo como depósito intermediário de gás, que está sujeito a margens fixadas administrativamente, aquelas tiveram como função "comparticipar" os custos indirectos suportados pelo sujeito passivo e dos quais deduziu o respectivo IVA na totalidade".

Dou como reproduzidos os docs. de fls 37, 39, 40, 46, 47, 48 a 53.

3 - A primeira questão que é colocada pela recorrente é a de saber se os adiantamentos que deram origem à correcção devem ser considerados como uma antecipação do pagamento e gerar obrigação de pagamento de I.V.A. aquando da sua entrega.

Os adiantamentos referidos foram efectuados no âmbito de contratos de empreitadas de obras públicas e foram efectuados pelos donos das obras à impugnante, empreiteira.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra dera como provado que «os adiantamentos eram incondicionais, a que não correspondiam quaisquer trabalhos», posição esta que a recorrida reafirma nas suas contra-alegações.

No entanto, o Tribunal Tributário de 2ª Instância alterou a matéria de facto fixada e, embora não refira expressamente no probatório qual o tipo ou tipos de adiantamentos efectuados, reproduziu nele uma parte do relatório dos serviços de fiscalização onde se refere que eles se reportavam a «materiais» aplicados nas empreitadas ⁽¹⁾ e concluiu que todos eles são dos tipos referidos no art. 191.º do Decreto-Lei n.º 235/86, de 18 de Agosto, segundo se depreende da apreciação jurídica que levou a cabo, em que os apreciou com este pressuposto.

Por isso, não tendo o Supremo Tribunal Administrativo, no presente processo, poderes de cognição em matéria de facto (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.) terá de ter-se por assente que os adiantamentos referidos se reportavam a materiais utilizados nas obras a que se destinavam as empreitadas.

Este art 191.º, vigente nas datas em que foram efectuados os adiantamentos, estabelecia o seguinte:

(Adiantamentos ao empreiteiro)

1 - O dono da obra pode fazer ao empreiteiro adiantamentos pelos materiais postos ao pé da obra e aprovados.

⁽¹⁾ Refere-se aí que «o reembolso destes adiantamentos é efectuado à medida que os materiais vão sendo aplicados», o que tem implícito que os adiantamentos se relacionavam com esses materiais.

2 - Se no contrato se não estatuir outra coisa, o adiantamento não excederá dois terços do valor dos materiais, no estado em que se encontrarem, valor que será determinado pela série de preços simples do projecto, se nele existirem, ou, no caso contrário, comprovado pela fiscalização.

3 - Nos mesmos termos poderá o dono da obra conceder ao empreiteiro adiantamentos com base no equipamento posto na obra e cuja utilização ou aplicação haja sido prevista no plano de trabalhos.

4 - Nos casos do n.º 8 o valor do equipamento será o aprovado pela fiscalização e o adiantamento não excederá 50 % desse valor.

5 - Poderá, ainda mediante pedido fundamentado e prestação de garantia bancária incondicional ser facultado ao empreiteiro o adiantamento da parte do custo da obra necessário para aquisição de materiais sujeitos a flutuação de preço, bem como de equipamento cuja utilização ou aplicação haja sido prevista no plano de trabalhos aprovado.

6 - O valor global dos adiantamentos feitos com base nos n.ºs 3 e 5 não poderá exceder 50% da parte do preço da obra ainda por receber.

Por sua vez o n.º 1 do art. 192.º, relativo ao reembolso dos adiantamentos, estabelecia o seguinte:

1-O reembolso dos adiantamentos previstos no n.º 1 do artigo anterior far-se-á à medida que os materiais forem sendo aplicados e por dedução nos respectivos pagamentos contratuais.

Como se vê por aquele art. 191.º, tais adiantamentos não têm por base uma prévia ou simultânea transmissão de bens ou prestação de serviços.

Foi com base nesta constatação e no facto de no art 1.º, n.º 1, do CIVA se estabelecer que estão sujeitas a imposto, além das importações, «as transmissões de bens e as prestações de serviços», que no acórdão recorrido se entendeu que não era devido I.V.A. relativamente a tais adiantamentos, que considerou serem uma espécie «empréstimos monetários».

Porém, como se constata pelo referido n.º 1 do art. 192.º, o reembolso de tais adiantamentos é feito por dedução nos pagamentos contratuais, o que demonstra que a qualificação como mútuos (denominação adequada a empréstimos monetários) não é adequada, pois faz parte da essência destes a existência de um obrigação de restituição das quantias recebidas, a cargo do mutuário, o que não acontece nestes casos.

Por isso, a qualificação mais adequada a tais adiantamentos, em face da forma de reembolso referida, é a de pagamentos antecipados, pois nos momentos em que deveriam ocorrer os pagamentos contratuais, não é paga a parte que tiver sido adiantada, isto é. que já estiver paga.

Sendo o valor tributável para efeitos de IVA, a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo (art. 16.º, n.º 1, do C.I.V.A.), os valores relativos aos adiantamentos não poderão deixar de ser considerados para incidência do IVA.

Conclusão oposta careceria de razoabilidade, pois em situações destas é manifesto que o valor dos adiantamentos feitos pelo dono da obra, depois deduzido nos pagamentos, é uma verdadeira contraprestação da transmissão de bens e prestação de serviços feita pelo empreiteiro a favor daquele.

Nessas condições, tanto nos casos em que há adiantamentos depois deduzidos nos pagamentos contratuais, como naqueles em que os paga-

mentos são efectuados apenas nos momentos contratualmente previstos, está-se perante transmissões de bens e prestações de serviços idênticas, pelo que não se justificará uma diferença de tratamento fiscal.

4 - O que atrás se referiu confirma-se por várias normas do CIVA. O art. 8.º do CIVA. estabelece o seguinte:

(Exigibilidade do imposto)

1 - Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 28º, o imposto torna-se exigível:

a) Se o prazo previsto para emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;

b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;

c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

2 - O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.

Por sua vez, o art. 35.º, n.º 1, do mesmo Código estabelece o seguinte:

(Facturas ou documentos equivalentes. Prazo para a sua emissão)

1 - A factura ou documento equivalente referidos no artigo 28º devem ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7º.

Todavia, em caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efectuada, a data da emissão do documento comprovativo coincidirá sempre com a da percepção de tal montante.

Nos casos dos adiantamentos referidos, seguidos da posterior dedução do seu valor nos pagamentos contratuais, está-se, pelo que se disse, perante um caso de pagamento anterior à efectivação da transmissão ou prestação de serviços, pelo que os mesmos se enquadram na 2.ª parte do n.º 1 deste art. 35.º.

Assim, relativamente a tais adiantamentos, é obrigatória a emissão de documento comprovativo da sua percepção, no momento em que esta ocorre, isto é, antes do momento em que se efectivam as transmissões de bens ou prestações às de serviços englobados no contrato de empreitada.

Esta situação de obrigatoriedade de emissão de documento comprovativo da percepção da quantia que é objecto de adiantamento antes do momento da realização das operações tributáveis, está especialmente prevista no n.º 2 do art. 8.º do C.I.V.A., sendo-lhe, por isso, aplicável o preceituado no n.º 1 do mesmo artigo.

Por isso, o I.V.A. torna-se exigível no momento em que deveria ser emitido o documento comprovativo dos adiantamentos, isto é, no momento da percepção destes.

Nestas condições, justificava-se que fosse liquidado adicionalmente IVA relativo aos adiantamentos recebidos pela impugnante que, no momento em que ocorreu a acção de fiscalização, ainda não tinham sido deduzidos em pagamentos, bem como no que concerne a juros compensatórios relativos ao atraso na liquidação a que conduziu a prática seguida de o I.V.A. só ser liquidado nos momentos dos reembolsos referidos no art. 192.º do Decreto-Lei n.º 235/86 (arts. 82.º e 89.º do C.I.V.A.).

5 - A segunda questão que é suscitada no recurso é a de saber se as participações efectuadas pela MOBIL OIL PORTUGUESA, S.A. à impugnante se enquadram no âmbito de incidência do I.V.A..

A recorrida sustenta que esta é uma «questão nova».

A questão do enquadramento daquelas participações naquela norma foi colocada no recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância como se vê pelas conclusões 12 a 14 (fls.203-204).

No entanto, em alguma medida a recorrida tem razão, pois nas alegações para o Tribunal Tributário de 2ª Instância a Fazenda Pública sustentava que apenas a participação titulada pelo documento de fls. 53 estava sujeita a I.V.A., por só ela ser posterior à introdução da alínea c) naquele n.º 5 do art. 16. do C.I.V.A. (conclusões 13ª e 14ª).

No entanto, constata-se que no acórdão recorrido não se conheceu apenas desta questão, tendo-se apreciado a legalidade da liquidação de todas as participações referidas, cujos documentos comprovativos se arrolam ao lado do referido documento de fls. 53.

Por isso, terá havido excesso de pronúncia do acórdão recorrido.

Tal excesso implicaria nulidade do acórdão - arts. 668.º, n.º 1, alínea d), e 716.º do C.P.C. - cuja arguição não foi efectuada.

Assim, não sendo tal nulidade de conhecimento oficioso, está sanada a referida nulidade, pelo que, para apreciar se se está perante uma «questão nova», isto é, uma questão não apreciada na decisão recorrida, tem de atender-se à totalidade do decidido no acórdão recorrido.

Por isso, tendo-se neste conhecido da legalidade da liquidação da totalidade das participações, não pode considerar-se como questão nova a que a recorrente coloca neste recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

6 - A recorrente afirma que tais participações devem considerar-se como subvenções sujeitas a imposto nos termos do art. 16.º, n.º 5, alínea c), do C.I.V.A..

Esta alínea c) foi aditada ao C.I.V.A. pelo Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de Junho, pelo que a questão da sujeição a imposto só se coloca em relação à participação que consta do aviso de lançamento cuja cópia consta de fls. 53 (dado como reproduzido na parte final do probatório), único que tem data posterior à entrada em vigor deste diploma.

No acórdão recorrido entendeu-se que tais participações, «como dadas gratuitas que são, não podem integrar o conceito de transmissão de bens nem de prestação de serviço, a título oneroso, estabelecido no n.º 1 do art. 1.º do C.I.V.A.».

Tais participações, segundo concluiu o Tribunal Tributário de 2ª Instância em juízo formulado sobre a matéria de facto, destinavam-se a ajudar a impugnante «na compra de material informático, nas despesas com programas de incentivos de vendas ou com a angariação de novos clientes, na compra de material, etc.».

O art. 16.º, n.º 5, do C.I.V.A. e sua alínea c) estabelecem que «o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços

sujeitas a imposto, incluirá (...) as subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixados anteriormente à realização das operações.»

Esta norma está em sintonia com a parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 11.º-A da 6ª Directiva comunitária relativa ao I.V.A., em que se alude apenas às «subvenções directamente conexas com o preço das operações».

A definição, à face desta norma comunitária, do que seja uma subvenção deste tipo tem gerado algumas dificuldades de que se dá conta na sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, na parte em que reproduz textualmente o parecer de MARIA TERESA DA GRAÇA LÊMOS, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 350, páginas 617-622.

Naquele art. 16.º, no entanto, dá-se uma definição mais pormenorizada do que deve entender-se por subvenções directamente conexas com o preço das operações, esclarecendo-se que são as «estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixados anteriormente à realização das operações», o que impede que se considerem para esse efeito as compensações por insuficiência de receitas de exploração que não sejam estabelecidas daquela forma inclusivamente a participação à *forfait* em despesas gerais.

No caso do referido documento de fls. 53, como resulta do seu texto, trata-se de uma comparticipação com despesas com a substituição de um empilhador destinado a operar na carga e descarga de contentores.

Não foi dado como provado que a esta comparticipação tivesse qualquer conexão com o preço de qualquer operação, designadamente que fosse calculada em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados nem que tivesse sido fixada anteriormente à realização de qualquer operação.

Por isso, estará afastada a possibilidade de enquadramento da referida comparticipação nesta norma.

Aliás, é de notar que a tese defendida pela recorrente, neste ponto, não tem sequer qualquer relação com a que serviu de base ao acto impugnado, na parte respectiva.

Na verdade, o que aí se teve em consideração, não foi o facto de as comparticipações referidas terem qualquer conexão com o preço de cada operação, ou que o facto de não terem sido tidas em conta no valor tributável de cada operação, mas sim a impugnante ter deduzido I.V.A. na totalidade relativamente aos seus custos indirectos e parte deles não terem sido por ela suportados, por terem sido comparticipados pela empresa referida (penúltimo ponto da matéria de facto fixada no acórdão recorrido).

Sendo assim, o recurso não pode ter provimento nesta parte, justificando-se a anulação do acto impugnado relativamente ao imposto liquidado que tem por base as comparticipações.

7 - Do exposto resulta que o acto de liquidação adicional impugnado deve ser anulado parcialmente, na parte em que se baseou nas comparticipações referidas.

No acórdão recorrido não se especificam os termos em foi praticado o acto impugnado e, por isso, não é possível determinar a parte da decisão em que se deve concretizar a anulação.

Por esta razão, não tendo este Supremo Tribunal Administrativo poderes de cognição relativamente a pontos da matéria de facto (art. 21º, nº 4, do E.T.A.F.), impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto, ao abrigo do preceituado no art. 729º, nº 3, do C.P.C., a fim de o Tribunal Tributário de 2ª Instância apurar os termos em que foi preferido, designadamente qual à parte do imposto liquidado que corresponde às subvenções referidas, e decidir a anulação parcial em conformidade.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar-se o acórdão recorrido e em determinar-se a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 2ª Instância para que este, após as diligências que eventualmente se mostrem necessárias, amplie a matéria de facto em ordem a definir os termos em que foi praticado o acto impugnado e, designadamente, a quantia liquidada que tem por base as participações referidas, e profira nova decisão em conformidade com o julgamento de direito constante do presente acórdão.

Custas pela recorrida na proporção do vencido, neste Supremo Tribunal Administrativo e nas instâncias.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Brandão Pinho* — *Almeida Lopes*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Recurso jurisdicional. Alegações. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 356 do CPT aplica-se unicamente aos recursos de decisões jurisdicionais sobre decisões das decisões da autoridades da Administração Fiscal.*
- 2 — *Desses recursos apenas os interpostos do Tribunal Tributário de 1ª Instância para o Tribunal Tributário de 2ª Instância estão sujeitos ao regime estabelecido no art. 356 do CPT.*
- 3 — *Em todos os demais pode o Recorrente apresentar as suas alegações no Tribunal de recurso, desde que manifeste essa intenção no requerimento de interposição.*

Recurso nº 20.655. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António José de Sousa Magalhães; Relator: Ex^{mo}. Conselheiro Alberto Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António José de Sousa Magalhães, inconformado com a sentença proferida pela Sra. Juíza do 1º. Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância

do Porto, que julgou improcedente esta oposição, dela interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, declarando no respectivo requerimento de interposição que, nos termos do disposto no art. 171 e seguintes do CPT, pretendia alegar no Tribunal de recurso.

A Sra. Juíza *a quo* considerou, no entanto, que nos processos de oposição, os recursos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância eram disciplinados pelo disposto no art. 356 do CPT e que, sendo assim, as suas alegações deviam necessariamente acompanhar o requerimento de interposição.

Dai que, constatando que tal não havia acontecido, tenha julgado deserto o recurso.

Desta decisão foi interposto novo recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual, por Ac. de 30/1/96, se julgou hierarquicamente incompetente para dele conhecer por entender que, estando em causa apenas uma questão de direito, essa competência estava atribuída a este STA..

Subiram então os autos a este Supremo Tribunal a fim de se proceder ao julgamento deste recurso.

Nele o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.- O processo de oposição fiscal tem uma natureza diferente do processo executivo propriamente dito.

2.- Por isso segue os termos do processo de impugnação após o despacho liminar.

3.- Os recursos interpostos no processo de oposição seguem a tramitação dos arts. 167 e seguintes do CPT.

4.- Não se lhes aplica o art. 356 do mesmo diploma.

5.- O despacho recorrido violou todas as disposições citadas nas alegações e nestas conclusões.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido de que se devia seguir a jurisprudência deste Tribunal sobre esta questão e, consequentemente, se devia dar provimento do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos, cumpre decidir.

II

1.- A questão que ora se nos põe é, pois, a de se saber se o regime aplicável aos recursos das decisões do Tribunal de 1ª Instância interpostos para o Tribunal de 2ª Instância nos processos de oposição é o decorrente do art. 167 e seguintes do CPT, como se defende no recurso ou, pelo contrário, se o mesmo é o que resulta do art. 356 do mesmo diploma, como se sustentou na decisão recorrida.

Ou seja, o que importa saber é se o recorrente num recurso desta natureza pode alegar no Tribunal de recurso, desde que para tal manifeste a sua intenção, ou se, pelo contrário, a lei, sob pena de deserção, o obriga a alegar no Tribunal recorrido, já que é a posição que se tome nesta controvérsia que irá decidir a sorte deste recurso.

O novo Código de Processo Tributário, contrariando o que acontecia no revogado CPC1, que reunia toda a regulamentação atinente à marcha dos recursos num único Título, o VII, trata da mesma matéria, de modo nem sempre coincidente, em três títulos diferentes.

Assim, ela vem tratada no capítulo III do Título VII, cujas epígrafes são, respectivamente, "Dos Recursos dos Actos Jurisdicionais", e "Do Processo Judicial Tributário" em diversos artigos - que vão do

167 ao 179 - que formam a espinha dorsal do tratamento dado aos recursos pelo novo compêndio processual.

Depois, e para os processos judiciais de contra-ordenação fiscal, o legislador publicou três artigos - os arts. 223, 224 e 225 - os quais se encontram reunidos na secção III, do capítulo II, do Título IV.

E, finalmente, para os processos de execução foram inseridos apenas três artigos - os arts. 355, 356 e 357 - na secção X, do capítulo II, do Título V, respectivamente designados de "Dos Recursos", "Do Processo" e "Do Processo de Execução Fiscal".

Ou seja, no novo código o tratamento da matéria dos recursos distribui-se por três diferentes Títulos.

Esta ausência de unidade no tratamento da matéria dos recursos adoptada pelo legislador do CPT criou dificuldades de interpretação, nomeadamente quanto ao regime a aplicar nos recursos interpostos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância no âmbito do processo de execução fiscal, as quais são responsáveis por uma jurisprudência contraditória, mesmo neste Supremo Tribunal.

E, assim, enquanto os Acs. de 30/6/93 e de 2/6/93, Recs. 14783 e 15961, se pronunciaram no sentido de a estes recursos, designadamente aos interpostos nos processos de oposição, se aplicar o disposto no citado art 356 e de, portanto, as suas alegações terem de ser apresentadas, dentro do prazo do recurso, no Tribunal recorrido, sob pena da sua deserção, os Acs. de 4 e 31/10/95, Recs. 19.016, 19.252 e 19.061, de 28/2/96, Rec. 19.126, e de 2/5/96, Rec. 19.998, entenderam que aquele preceito não tinha aplicação naqueles processos e que, por isso, essas alegações podiam ser apresentadas tanto no Tribunal recorrido como no Tribunal de recurso, desde que, neste último caso, essa intenção fosse declarada no requerimento de interposição.

Em Acórdão de 18/3/98, Rec. 19.918, o Pleno deste Supremo Tribunal pronunciou-se unanimemente sobre esta matéria em termos que foram assim sumariados:

1.- O âmbito de aplicação do art. 356 do CPT circunscreve-se às decisões jurisdicionais proferidas em recurso judicial sobre as decisões do Chefe da R. F. e outras autoridades da administração fiscal.

2.- Assim, em recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, em processo de oposição à execução, o recorrente não é obrigado a apresentar as suas alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso.

3.- Pode o recorrente apresentar as suas alegações no Tribunal de recurso, se expressar essa intenção no respectivo requerimento.

2.- Como se vê desta breve resenha a posição que este Supremo Tribunal foi tomando sobre esta questão, apesar das divergências, foi-se inclinando no sentido agora assumido pelo Pleno.

E a nós parece-nos ser este o melhor entendimento.

Na verdade, e ainda que os processos de oposição, como, aliás, os embargos de terceiro, as reclamações de créditos e a anulação da venda, sejam processos que radicam no de execução, certo é também que eles têm vida própria e um processamento que em nada se compara com o processo de execução e, portanto, não fazendo parte da execução, não podem ser tratados como processos executivos.

O que, de resto, é absolutamente natural, já que num se visa a cobrança de uma quantia e nos outros a declaração de direitos.

E se tais processos, como é o caso da oposição, são processos declarativos destinados ao reconhecimento de direitos e à produção das consequências a eles inerentes, é natural que a lei procure dar a todos

eles o tratamento que dá ao processo declarativo padrão do ordenamento fiscal, isto é, ao processo de impugnação judicial, procurando que, na medida do possível, os seus termos de processamento e as garantias para eles consagradas sejam iguais.

O que bem se compreende, já que num Estado de Direito é obrigação do legislador facilitar o acesso à justiça, e a harmonização das formas processuais e o alargamento das garantias na defesa dos direitos dos contribuintes em muito contribui para essa finalidade.

E tanto assim é que, quer no n.º 1 do art. 293, como no n.º 1 do art.319 do CPT, se prescreve que recebidas a oposição ou os embargos de terceiro se sigam nestes processos os termos do processo de impugnação. Ou seja, ressalvadas as especificidades próprias de cada um, a tramitação dos processos declarativos previstos nesta jurisdição é comum.

Se assim é, é lógico pensar-se que no tocante à matéria dos recursos os termos de processamento de todos aqueles processos deverá obedecer à mesma disciplina.

Ora, nos recursos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância das decisões proferidas nos processos de impugnação, a lei concede ao recorrente a faculdade de escolher o local onde quer apresentar as suas alegações, se no Tribunal recorrido, se no Tribunal de recurso. - n.ºs. 1 e 3 do art. 171 do CPT.

Sendo assim, e sendo que, como já se referiu, também parece seguro que o legislador quis conferir ao processo de oposição a dignidade que concedeu ao processo de impugnação e que procurou, em tudo o que foi possível, que tivessem idêntico processamento, é razoável pensar-se que também quis que essa igualdade de tratamento abarcasse a matéria dos recursos.

No entanto, esta construção lógica foi contrariada por alguma jurisprudência, atrás identificada, que entendeu que a lei, nos processos de oposição, tinha regulado os recursos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância em termos próprios e diferentes daqueles que estabeleceu para os processos de impugnação.- respectivamente nos arts.356 e 357 do CPT - e, conseqüentemente, considerou que eram aqueles que lhe deviam ser aplicados e não os previstos no mencionado art. 171 e seguintes do mesmo código.

Este raciocínio levou essa jurisprudência a concluir que tais disposições não consentiam ao Recorrente liberdade de escolha do local onde podia apresentar as suas alegações, pelo que estas deveriam ser juntas com o requerimento de interposição, sob pena de deserção do recurso.

Para sustentar a sua posição, essa jurisprudência, fundamentalmente, recorreu a três tipos de argumentos:

- por um lado, a lei havia inserido no Título V, destinado a regular o processo de execução, três disposições especialmente dirigidas a regular os recursos das decisões proferidas no âmbito desses processos (os referidos arts. 355, 356 e 357), designadamente nos de oposição e, portanto, era a elas que se devia recorrer para estabelecer o seu regime de recursos;

- por outro, e referentemente ao processo de oposição, o art. 293 do CPT, ao remeter para a disciplina do processo de impugnação os termos posteriores ao despacho liminar, apenas se referia a "Produção de provas. Alegações. Sentença." o que significava que dessa remissão se quis excluir a matéria dos recursos;

- e, finalmente, a obrigatoriedade das alegações terem de ser apresentadas com o requerimento de interposição era explicável pela celeridade que o legislador quis conferir ao processo de execução e, conseqüentemente, aos processos dele dependentes.

Porém, como se decidiu no Pleno, tal argumentação não colhe.

Vejamos porquê.

3.- A integração sistemática dos arts. 355, 356 e 357 do CPT num Título sob a epígrafe “Do Processo de Execução Fiscal”, num Capítulo designado “Do Processo” e numa secção que trata “Dos Recursos” e o tratamento aparentemente global neles dado a essa matéria poderá, numa primeira análise, conduzir um intérprete menos avisado a acreditar que ali se encontra toda a disciplina dos recursos nascidos no âmbito dos processos de execução fiscal e que, portanto, é a mesma que lhes deve ser aplicada.

E, se assim for, não há dúvidas que os referidos recursos terão de ser alegados dentro do prazo de oito dias, contados da notificação da decisão.- vd. n.º 2 do citado art. 356.

Contudo, uma análise mais cuidadosa demonstra-nos que não é assim.

Na verdade, e desde logo, como lapidaramente se demonstrou no já referenciado Ac. de 31/10/95, as disposições acima citadas não são aplicáveis a todos os recursos interpostos no âmbito da execução fiscal, visto ser pacífico que aos que o são para este Supremo Tribunal se aplica a respectiva Lei Orgânica.

A aplicação daqueles dispositivos está, assim, restringida aos recursos das decisões proferidas pelas autoridades da Administração Fiscal para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância (art. 355) e aos recursos das decisões destes Tribunais para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, actualmente Tribunal Central Administrativo (art. 356), o que, de imediato, desmente a possibilidade de tais disposições constituírem uma regulamentação global e completa daquele tipo de recursos.

Só que o disposto no referido art. 356 não só se não aplica aos recursos para o STA, como também não se aplica a todos os recursos dirigidos ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Com efeito, e ainda que este último preceito tenha a precedê-lo a epígrafe “Dos Recursos Jurisdicionais”, nada permite afirmar que a intenção do legislador foi a sua aplicação a todos os recursos interpostos do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância no âmbito dos processos nascidos do processo de execução.

E isto porque, por um lado, este dispositivo constitui o desenvolvimento lógico do artigo que o precede, pelo que o mesmo só fará sentido se a sua aplicação se destinar ao mesmo tipo de recursos a que se destina o art. 355. Prova disso é, aliás, o facto de o seu n.º. 2 fazer expressa remissão para o n.º. 4 do deste último preceito.

E, por outro, porque o n.º. 4 desse art. 356 refere que os recursos por ele regulados terão efeito devolutivo e é sabido que, por exemplo, essa disposição contradiz o estabelecido no art. 338 do CPT, onde se determina que os recursos da sentença da graduação de créditos têm efeito suspensivo.

Ou seja, também por aqui é visível e evidente que o referido preceito não se aplica a todos os recursos dirigidos ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Daí que, como diz hoje a jurisprudência de modo pacífico, se possa afirmar que o art. 356 do CPT só se apresenta com lógica

se a sua interpretação tiver em conta e se fizer à luz do que se dispõe no art. 355, e se entender que ambos os preceitos se aplicam ao mesmo tipo de recursos.

O que fica dito permite concluir que o art.356 do CPT tem a sua aplicação restringida aos recursos das decisões judiciais que tiverem recaído sobre os actos das autoridades da Administração Fiscal profissionais no processo de execução fiscal.

E este entendimento não é perturbado pelo facto de na epígrafe do art. 293, onde se faz a remissão o processo de impugnação se referir apenas a "Produção de Prova. Alegações. Sentença", pois que o que aí se quis significar foi que, tendo o processo de oposição a mesma dignidade que o de impugnação, a sua tramitação processual deveria ser a mesma. E, se assim é, essa remissão também de deve entender estendida aos recursos.

Por outro lado, como se disse no já referido Ac. de 31/10/95, o argumento de que o entendimento agora sufragado iria prejudicar a celeridade processual pretendida pelo legislador é irrelevante, uma vez que os ganhos obtidos com a aplicação do art. 356 se traduziriam numa vintena de dias.

O exposto evidencia que nos recursos das decisões do Tribunal Tributário de 1ª Instância para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, interpostos nos processos judiciais nascidos no âmbito da execução fiscal, nomeadamente nas oposições, tem aplicação o disposto no art. 171 do CPT, pelo que ao Recorrente é dada a possibilidade de alegar neste último Tribunal, desde que se manifeste essa intenção no requerimento de interposição.

Sendo assim, e sendo que o Recorrente fez essa declaração no requerimento em que interpôs o seu recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, a decisão recorrida não se pode manter na ordem jurídica.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho que julgou deserto o recurso por falta de alegações.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Responsabilidade do cônjuge do revertido; moratória e possibilidade de requerer a separação de bens.

Doutrina que dimana da decisão:

Pelas dívidas do gerente, nos termos do artº 16º do CPCl, as quais têm natureza extracontratual ou delitual, respondem os seus bens próprios e a sua meação nos bens comuns (artº 1692 b) do C.Civil).

Na execução por estas dívidas não há lugar à moratória a que se refere o artº 1696º 1 do C. Civil por força do seu nº 3.

Não havendo lugar à moratória e tendo o cônjuge do responsável pela dívida sido citado, podia requerer a separação de bens para acautelar a sua meação e não opor-se à execução.

Recurso: 20.714; Recorrente: Maria Cândida Catalão Neves Sena Henriques da Fonseca; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

I. Maria Cândida Catalão Neves Sena Henrique da Fonseca recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco, rejeitou liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

I) A oposição fundou-se no artº 286º 1b), *in fine*, do CPT;

II) Alfredo de Sousa e José Paixão sustentam que “concedida ao cônjuge do executado a qualidade de co-executado, após a penhora de bens imóveis comuns, em virtude da comunicabilidade da dívida do imposto, poderá ele lançar mão da oposição à execução para impugnar essa comunicabilidade”;

III) Foi isso o que o oponente fez;

IV) A decisão recorrida, antecipando desde já uma decisão de fundo, por na sua óptica a dívida de imposto ser comunicável à recorrente, indeferiu-lhe liminarmente a sua petição, como começou por dizer, e a coberto do preceituado no artº 291ºb) e c) do CPT o que é inadmissível;

V) Aliás, e bem aos invés, atenta a factualidade assente, e o aduzido naquela petição, a oposição devia ter sido logo julgada procedente;

VI) O despacho recorrido violou, pois, o que se prescreve nos art.ºs 286ºb), *in fine*, e 291º 1b) e c) do CPT.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

Quanto à não invocação de qualquer dos fundamentos previstos neste artº, na própria decisão recorrida se reconhece que a recorrente invocou a al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT, entendendo-se, no entanto, que o alcance desta disposição se restringe a «situações tributárias derivadas da fruição de bens e não é disso que se trata no caso vertente».

Na situação dos autos, sustentando a recorrente que a execução foi instaurada contra Jerónimo da Costa Sena & C.a, L.da, - artº 1º- e que não é responsável pelo seu pagamento - artº 8º-, estaria a recorrente a defender a sua ilegitimidade por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

Não podia, por isso, a oposição ser liminarmente rejeitada ao abrigo do art.º 291ºb) do CPT.

Não é de considerar-se manifesta a improcedência da oposição já que a recorrente sustenta que o seu marido, contra quem reverteu a execução, nunca foi gerente da executada originária - artºs 4ºe 6º- que, mesmo que o fosse, não teria a qualidade de comerciante - artº 5ºe que o casal não tirou qualquer proveito das dívidas exequendas.

A alegação de que o marido da oponente não foi gerente da executada originária é idónea para afastar a responsabilidade de ambos pela dívida exequenda.

O facto de estar fixada noutro processo, por decisão transitada em julgado, a responsabilidade do marido da oponente não obsta a que a oponente possa discutir a questão da responsabilidade daquele, por, à face do que consta dos autos, o caso julgado não lhe ser oponível, por não ter havido intervenção da oponente no processo em que ele se formou.

Nos casos em que estão em causa direitos que só pelos dois cônjuges possam ser alienados, como é o caso dos direitos sobre bens imóveis - artº 1682º 1a) do C.Civil - a extensão dos efeitos do caso julgado aos dois cônjuges depende da intervenção de ambos no processo em que tais direitos são discutidos, como se infere do preceituado nos artºs 18º e 19º do CPC e 321º 1 do CPT.

Mesmo que assim se não entenda, porém, sempre se deverá reconhecer, pelo menos em face de tais normas, que não é evidente e indiscutível juridicamente que aquele caso julgado se imponha à aqui oponente.

Só se tal oponibilidade do caso julgado fosse evidente e indiscutível é que se poderia entender que se estaria perante uma situação de solução legal manifesta, potenciadora de uma rejeição, como vem sendo jurisprudência pacífica dos tribunais superiores.

Assim, sendo essa alegação de que o marido da oponente não foi gerente da executada, a provar-se, adequada a afastar a responsabilidade da oponente, e não sendo manifesto que o caso julgado lhe seja oponível, entende-se que não se está perante uma situação de manifesta improcedência para efeitos da al. c) do nº 1 do artº 291º do CPT.

Quanto à questão de saber se deveria ou não ser utilizado processo de oposição à execução fiscal não se toma qualquer decisão em contrário no despacho recorrido, pois que neste apenas se emite um parecer.

2. O despacho recorrido fixou "em sede de apreciação liminar" os seguintes factos provados:

1. A execução fiscal foi instaurada contra a sociedade Jerónimo Costa Sena & C.ª, L.da, por dívidas ao extinto Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco (actualmente CRSS do Centro) no montante de 3.357.144\$00.

2. Tal execução foi revertida contra Alfredo Henrique Pessoa da Fonseca, com quem a oponente é casada no regime de comunhão de adquiridos.

3. O referido Alfredo Henrique Pessoa da Fonseca foi também revertido, relativamente às mesmas dívidas, na sequência do que instaurou a oposição nº 24/93, que foi julgada improcedente e da qual recorreu, tendo a decisão transitado em julgado.

4. Em 16 de Outubro de 1995 foi a ora oponente notificada da penhora de folhas 16, relativa ao direito e acção de Alfredo Henrique Pessoa da Fonseca a 1/3 do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Conceição-Covilhã, sob o artº 1837, para efeitos do disposto no artº 321º, 1 do CPT.

3. O despacho recorrido rejeitou liminarmente a oposição no entendimento de que não seria a oponente parte ilegítima por não figurar no título executivo ou por não ter sido a possuidora dos bens que originaram a dívida exequenda, já que a mesma foi responsabilizada como

cônjuge do oponente, sendo este responsável subsidiário da originária devedora Jerónimo Costa Sena & C.a, L.da, por dívidas ao CRSS.

Acrescenta que ao contrário do articulado pela recorrente o seu cônjuge Alfredo Fonseca já se encontra vinculado definitivamente ao pagamento destas dívidas, visto que a reversão que contra este foi decretada já se encontra consolidada por força da improcedência da oposição.

Ainda para o despacho recorrido tratando-se de receitas paraíscais, provenientes de actividades lucrativas, equiparáveis a impostos, ambos os cônjuges são responsáveis pelo seu pagamento, pelo que a faculdade de pedir a separação de bens por parte do cônjuge há-de assentar na sua irresponsabilidade pelo pagamento das dívidas fiscais o que não sucede no caso presente porque a recorrente é responsável pelo pagamento das que estão em causa.

Concluiu que a oponente não arguiu nenhum dos fundamentos previstos taxativamente no nº 1 do artº 286º do CPT, motivo pelo qual a oposição deve ser rejeitada liminarmente.

A recorrente sustenta que, conforme defende Alfredo José de Sousa e José Paixão, “concedida ao cônjuge do executado a qualidade de co-executado, após a penhora de bens imóveis comuns, em virtude da comunicabilidade da dívida do imposto, poderá ele lançar mão da oposição à execução para impugnar essa comunicabilidade”, pelo que não podia o despacho recorrido, antecipando desde já uma decisão de fundo, concluir pela comunicabilidade da dívida de imposto.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que a recorrente sustenta que a execução foi instaurada contra Jerónimo da Costa Sena & C.a, L.da, e não é responsável pelo seu pagamento estando, por isso, a recorrente a defender a sua ilegitimidade por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida pelo que não podia, por isso, a oposição ser liminarmente rejeitada.

A execução a que se reportam os presentes autos, instaurada contra a sociedade referida, reverteu contra o marido da ora oponente.

A ora oponente foi notificada, conforme na sentença recorrida se afirma, nos termos do artº 321º 1 do CPT (cfr. fls. 19), tendo sido penhorados, na execução que contra o seu marido reverteu, os bens identificados a fls. 16 (o direito a acção a 1/3 do prédio aí identificado). De fls. 18 resulta, ainda, que a ora oponente é casada com o revertido sob o regime de comunhão de adquiridos e que os bens foram adquiridos nos termos constantes da informação de fls. 18.

Nos termos referidos a execução não reverteu contra a ora oponente mas apenas contra o seu marido, pelo que importa determinar se podia a recorrente instaurar a presente oposição depois de notificada nos termos do artº 321º 1 do CPT.

Na parte relevante relativa ao cônjuge estabelece este preceito legal que “feita a penhora e junta a certidão de ónus, será citado o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 302º (preceito que se reporta à penhora de bens comuns na execução para cobrança de coima fiscal) ou quando a penhora incida sobre bens imóveis, sem o que a execução não prosseguirá”.

Este preceito insere-se na secção VII referente à venda dos bens penhorados.

Na situação dos presentes autos foi decretada a reversão contra o marido da oponente, o qual instaurou oposição que foi julgada improcedente por sentença transitada.

Contra a ora oponente não reverteu a execução, pelo que só após a penhora do direito e acção do prédio rústico (fls. 17) foi ordenada a notificação a que se refere o artº 321º que tem como epígrafe “citação dos credores preferentes e do cônjuge”.

Do exposto resulta que a presente execução não foi instaurada contra a ora oponente, não reverteu contra ela, pelo que não sendo executada não podia ser citada para a execução como parte, a qual apenas foi citada por ser mulher do executado.

A citação do cônjuge na execução, nos termos do artº 321º do CPT, não transforma este em executado.

Com efeito, na execução comum, conforme escreve Anselmo de Castro, *A Acção Executiva...*, 1973, 2ª edição, p. 179 e seg.s, quando estejam em causa “apenas imóveis que sejam próprios do executado, e não imóveis comuns, os quais não podem ser legalmente penhorados em execução contra um dos cônjuges, senão nos casos previstos na lei e sob a forma aí indicada de adrede convocação do cônjuge não executado” (p. 181) a exigência geral da convocação do cônjuge, que se restringe ao caso de o regime ser o da comunhão de bens, relaciona-se com a legitimação substantiva, radicada em ambos os cônjuges, para os actos de disposição ou oneração dos bens, destinando-se “a intervenção do cônjuge tão-só a assegurar-lhe a participação na escolha da forma da expropriação dos bens” (p. 180), restringindo-se o fim da citação a “assegurar ao cônjuge a participação nos actos de venda dos bens” (p. 181) ou no direito da “escolha da forma de alienação dos bens” (p. 182).

Neste sentido se pronuncia o Ac. deste Tribunal de 4-3-92, Rec. 14.026, Ap. DR, p. 407, quando nele se escreve que a citação do cônjuge se destina a possibilitar o controlo da disposição dos bens, confiando-se os respectivos poderes à intervenção na forma de alienação dos bens penhorados.

Na situação dos presentes autos e não tendo sido penhorados bens próprios do executado mas bens comuns deste e do seu cônjuge importa determinar se pode este (cônjuge do executado) opor-se à execução invocando que nunca foi o seu marido gerente da primitiva executada e que o casal não tirou qualquer proveito das dívidas exequendas.

Estabelece o artº 1696º 1 do C. Civil que pelas dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges “respondem os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação, nos bens comuns; neste caso, porém, o cumprimento só é exigível depois de dissolvido, declarado nulo ou anulado o casamento, ou depois de decretada a separação judicial de pessoas e bens ou a simples separação judicial de bens”.

Consagra este preceito a regra geral de que na execução contra um só dos cônjuges só se efectuará a penhora a título subsidiário de bens comuns se a dívida obedecer à regra geral - dívida sujeita a moratória quanto àqueles bens, isto é, sujeita à cessação prévia, por causa legal do estado de indivisão conjugal, ficando a execução suspensa até ao termo da divisão nos termos do mencionado artº 1696º 1 do C. Civil e 825º do CPCivil (cfr. Anselmo de Castro, obra citada, p. 113).

Contudo, tal regra geral sofre alguns desvios, já que “não estão sujeitas a moratória, quanto à responsabilidade sobre bens comuns, as execuções contra um só dos cônjuges, quando por dívidas comerciais...; dívidas de custas judiciais...; dívidas provenientes de responsabilidade por acidentes de viação...e dívidas provenientes de crime,

indemnização, restituição ou multa” (Anselmo de Castro, obra citada p. 114).

Nestas situações a penhora em bens comuns terá lugar quando o credor a promova e peça a citação do cônjuge para requerer a separação de bens nos termos do artº 825º do C.P. Civil a qual deve ser exercida no prazo de dez dias sob pena de a execução prosseguir nos bens penhorados (nº 3 deste artº 825º).

Com efeito estabelece o artº 1696º 3 do C.Civil que “não há lugar à moratória estabelecida no nº 1, se a incomunicabilidade da dívida, cujo cumprimento se pretende exigir, resulta do disposto na alínea b) do artº 1692º”.

Por sua vez este preceito legal reporta-se “às dívidas provenientes de indemnizações... devidas por factos imputáveis a cada um dos cônjuges...”.

Conforme resulta de fls. 10 a 12, as dívidas a que se reporta a execução a que se referem os presentes autos são dos anos de 1986 e 1987.

A responsabilidade dos gerentes, pelas dívidas fiscais das sociedades, nos termos dos artºs 16º do CPCI e 13º do DL 103/80, de 9-5, (uma vez que estamos perante dívidas à segurança social) é de natureza extracontratual ou delitual e inerente à denominada culpa funcional e resultante do exercício de uma gerência de direito acompanhada da correspondente gerência de facto.

Pelas dívidas à segurança social era originária devedora a sociedade executada. O marido da oponente foi responsabilizado por estas dívidas em sede de reversão e a título subsidiário.

Estamos por isso perante uma dívida própria do gerente da originária executada, marido da oponente, não sendo da responsabilidade de ambos os cônjuges.

Contudo estamos perante uma dívida de indemnização, devida à Administração Fiscal, por facto imputável ao cônjuge marido por ter sido gerente da primitiva executada. A oponente como cônjuge do gerente não é responsável por tal dívida mas porque a mesma dívida cabe na alçada do artº 1692º b) do C.Civil não havia lugar à moratória a que se refere o artº 1696º 3 do mesmo diploma legal (isto mesmo atendendo à redacção anterior deste preceito legal, já que por força do DL 329-A/95, de 12-12, não há moratória em caso algum).

Não havendo lugar à moratória e tendo a ora oponente sido citada depois de efectuada a penhora, podia defender a sua meação pedindo a separação de bens.

Acerca da desnecessidade de, na execução fiscal, inexistindo acto processual de nomeação de bens à penhora, requerer tal citação do cônjuge e de esta ser ordenada oficiosamente, nos termos do artº 302º e 321º do CPT e anteriores artºs 195 e 212º do CPCI, pode consultar-se o Ac. deste Tribunal de 31-10-95, Ap. DR, p. 2484

Facultando-lhe a lei este caminho, não podia opor-se à execução por não ser a ora oponente executada.

Acresce que a oponente não foi citada para a execução por a dívida exequenda ser comunicável, pois já vimos que a mesma é da exclusiva responsabilidade do gerente revertido.

Definido que a dívida era da responsabilidade do cônjuge marido restava à ora oponente pedir a separação de bens para dessa forma acautelar o direito à sua meação.

Pelos motivos enunciados entende-se que a rejeição liminar deve ser mantida, ainda que com fundamentos diversos, pois não integra a petição qualquer dos fundamentos previstos no art.º 286º 1 do CPT.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando, nos termos expostos, a decisão recorrida.

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

Lisboa 1 de Abril de 1998 — António Pimpão (Relator) — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa. — Estive presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Apoio judiciário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Tendo a executada invocado falta de citação no processo executivo com base na qual pretendia a anulação da venda e não tendo o julgador emitido apreciação sobre tal questão, ocorre omissão de pronúncia nos termos dos artigos 668 n.º 1 alínea d) do CPC e 144 do CPT, geradora de nulidade.

II — O apoio judiciário pode ser concedido no processo executivo que corre nas secretarias administrativas, cabendo porém a sua apreciação ao juiz que deve conhecer do incidente nos termos do artigo 237 do CPT.

Recurso: 20.780; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Elvira Maria Casaca Agostinho e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Elvira Maria Casaca Agostinho, executada nos autos, dirigiu ao M.º Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa um requerimento no qual reclamava do despacho do Sr. Secretário Administrativo que enviara à Repartição de Finanças de Alpiarça um anterior requerimento em que pedia o apoio judiciário e a suspensão da instância e da venda, invocando não ter sido citada na execução.

A M.ª Juíza daquele Tribunal indeferiu o requerimento por entender que a requerente não podia beneficiar do regime de apoio judiciário por o processo de execução fiscal não correr em nenhum tribunal mas numa secretaria administrativa, concluindo que a omissão invocada - não remessa do requerimento ao tribunal - não tinha consequências jurídicas nem acarretava a anulação da venda.

Inconformado com o decidido, recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - O benefício de apoio judiciário é extensivo aos incidentes e a todos os processos que sigam por apenso, sendo da competência do Tribunal a decisão dos mesmos (art.º 237º, n.º 2, do C.P.T.).

II - A decisão recorrida, considerando não poder a requerente beneficiar de apoio judiciário, por o processo não ser da competência de um Tribunal, violou o disposto nos artigos 16º e 17º, nº 2 do Decreto-Lei cit..

III - Por outro lado, dado que não conheceu da arguida nulidade da venda com fundamento na falta de citação, enferma da nulidade prevista no artº 668º, nº1, alínea d), do C.P.C.

IV - Face ao exposto, deve esta decisão ser revogada e substituída por outra que reconheça a nulidade dos actos praticados a partir de 20.6.94 - data do pedido de apoio judiciário - e profira despacho a admitir liminarmente o mesmo.

V - Caso assim se não entenda, deverá a decisão recorrida ser revogada a fim desta conhecer da arguida nulidade da venda com fundamento na falta de citação (artº 668º, nº 1, alínea d), do C.P.Civil).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O presente recurso centra-se em duas vertentes: o entendimento manifestado no despacho recorrido quanto ao apoio judiciário e a nulidade resultante do não conhecimento da falta de citação invocada.

Deverá começar-se a apreciação do recurso pela questão da nulidade porquanto, da sua eventual procedência, poderá resultar a anulação do despacho recorrido. Como se vê do requerimento da executada Elvira, dirigido ao Juiz (fls.29 a 31), refere ela no ponto D que "A falta de citação, invocada no referido requerimento, prejudicou a defesa da interessada na medida em que ignorou e ignora em que medida é executada nos presentes autos". Tal questão foi completamente olvidada no despacho recorrido que sobre ela se não pronunciou. E a questão era da maior relevância para a tramitação do processo, já que, nos termos do artigo 251 do CPT, a falta de citação constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do interessado, sendo mesmo de conhecimento officioso e podendo ser arguida até ao trânsito da decisão final. Ao não conhecer de tal questão a Mª Juíza deixou de pronunciar-se sobre questão de que devia conhecer, constituindo tal actuação a nulidade de omissão de pronúncia prevista no artigo 668 nº 1 alínea d) do CPC e 144 do CPT, que terá de levar à anulação do despacho recorrido.

Não obstante o que acabamos de referir que conduzirá à prolação de novo despacho, entendemos dever emitir pronúncia sobre a questão do apoio judiciário suscitada.

Estabelece o artigo 16º nº 1 do DL 387-B/87 de 29 de Dezembro que o regime de apoio judiciário se aplica em todos os tribunais e qualquer que seja a forma de processo. Querirá isto dizer, como pretende a Mª Juíza, que não pode haver apoio judiciário nas execuções fiscais pelo facto de elas correrem termos nas secretarias administrativas? Pensamos que não. Quando foi publicado o DL 387-B/87 as execuções corriam nos tribunais tributários. O legislador não podia antecipar uma situação legislativa - mudança da tramitação das execuções dos tribunais para as secretarias administrativas - que só ocorreria anos depois. Referiu-se porém, no nº 2 do artigo 16, ao apoio judiciário nos processos de contra-ordenação que corriam já então perante entidades administrativas. Nem sequer faria sentido não haver apoio judiciário nas execuções e have-lo nas oposições e embargos às mesmas que correm nos tribunais. Claro está que o apoio não pode ser concedido na secretaria administrativa mas, sendo um incidente do processo, deverá ser submetido à apreciação do Juiz, nos termos do artigo 237 do CPT, para que ele o decida. Neste sentido pode ver-se a nota 13 ao artigo

252 do CPT no código anotado de A. J. Sousa e J. S. Paixão. Carece pois de razão o invocado no despacho recorrido quanto à impossibilidade legal de concessão do apoio judiciário no processo executivo.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e anular o despacho recorrido pelas razões supras mencionadas. Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998 — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Sociedades de advogados e contribuição industrial.

Doutrina que dimana da decisão:

As sociedades de advogados, sociedades civis sem forma comercial, constituídas ao abrigo do DL n.º 513-Q/79, de 26 de Dezembro, no ano de 1984, antes da entrada em vigor do código do IRS e IRC, estavam sujeitas a contribuição industrial pois que embora não exercessem uma actividade comercial ou industrial, no seu verdadeiro sentido, exerciam uma actividade que era equiparada a estas pelo § único do art 1.º do CCI.

Recurso: 20.832; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos de Sousa e Brito e Associados -Sociedade de Advogados; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPI recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, julgou a impugnação de contribuição industrial, grupo B, instaurada por Carlos de Sousa Brito e Associados, Sociedade de Advogados, referente ao exercício do ano de 1984 procedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. Recorre-se da decisão proferida na impugnação que a julgou procedente e em consequência determina a anulação da liquidação oficiosa da contribuição industrial, no valor de 2.180.068\$00, respeitante ao ano de 1984:

2ª. Não se confunde a actividade da sociedade enquanto entidade gestora dos negócios desenvolvidos pelos seus próprios sócios, com as obrigações a que esses mesmos estão vinculados para com o direito e no âmbito do exercício das suas funções de advogados.

3ª. A sentença assenta, salvo melhor opinião, num erro de direito ao fundamentar-se na figura da transparência fiscal, por violar o princípio da aplicação da Lei no tempo.

4º. Foi violada a regra da incidência geral contida no artº 1º do CCIndustrial.

A recorrida contra-alegou concluindo que:

Em sede de contribuição industrial não havia nenhuma norma de incidência sobre a actividade dos advogados, ainda que reunidos em sociedade civil específica para o efeito, havendo previsão expressa de sujeição a imposto profissional, não sendo assim devido qualquer imposto ao Estado, por total ausência de norma de incidência.

Os resultados obtidos pelas sociedades de advogados não revestem a natureza de carácter comercial e/ou industrial tal como previsto na letra da lei.

Estas sociedades não eram nem são sujeitos passíveis de tributação enquanto tal, baseando-se a transparência fiscal na tributação dos respectivos sócios ou associados.

Até porque a consequência legal da falta de incidência na norma tributária determina a anulabilidade do acto recorrido.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

A questão objecto do recurso é a de saber se os lucros resultantes da actividade exercida, em 1984, por uma sociedade de advogados se incluem no âmbito de incidência da contribuição industrial.

Estabelecia o artº 1º do CCIndustrial que "a contribuição industrial incide sobre os lucros imputáveis, nos termos deste Código, ao exercício, embora accidental, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial.

§ único. O exercício, por conta própria, de actividades não sujeitas a imposto profissional é considerado sempre de natureza comercial ou industrial, e bem assim da actividade das explorações agrícolas e pecuárias, não conexas com a exploração da terra, que se encontrem integradas em explorações industriais."

Não se acolhe no CCI um conceito jurídico de actividade comercial tal como resulta do artº 230º do CComercial pois que se assim fosse não se compreenderia a referência à actividade industrial uma vez que no conceito de actividade comercial constante deste preceito (nºs 1 e 6) integram-se actividades de natureza industrial.

Há que recorrer ao conceito económico de actividade comercial ou industrial, que nos parece ser o de actividades de mediação entre a oferta e a procura ou de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros (Teixeira Ribeiro, Incidência da Contribuição Industrial, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. XLI (1965), p. 2, Vitor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II Volume, p. 476, e Ac. deste Tribunal de 4-12-91, Rec. 13.398, Ap. DR. p. 1435).

Em face destes conceitos e da matéria de facto dada como provada é manifesto que a actividade da recorrente de prestação de serviços não cabe naquele conceito económico de actividades comerciais ou industriais.

Contudo o § único do artº 1º do CCI contém uma ampliação do conceito de actividade comercial ou industrial nos termos do qual será actividade comercial ou industrial, para efeitos de contribuição industrial, o exercício de qualquer actividade, por conta própria, não sujeita a imposto profissional.

Desde logo da referência a actividade por conta própria não se pode concluir que esta ampliação apenas se reporte a pessoas singulares, já que o conceito de exercício de actividade por conta própria é perfeita-

mente compatível com o exercício de actividade por uma pessoa colectiva.

Com efeito, as actividades com alcance económico, exercidas por qualquer pessoa, singular ou colectiva, são sempre por conta de alguém e quando não são por conta de outrem têm de considerar-se por conta própria sendo indiferente, para este efeito a natureza da pessoa que a exerce.

Por outro lado, não há qualquer restrição ao tipo de actividade exercida, pelo que cabem nesta disposição as actividades de prestação de serviços.

A referência ao imposto profissional, no contexto daquela norma, tem o alcance de indicar o tipo de actividades abrangidas no âmbito de incidência da contribuição industrial e não o de definir o âmbito de incidência pessoal deste imposto, o que é objecto do artº 2º do CCI.

A actividade desenvolvida pela impugnante enquadra-se no âmbito desta disposição, pois consiste no exercício, em comum, pelos sócios da profissão de advogados, com o fim de repartirem entre si os respectivos lucros - al. b) da matéria de facto fixada - pelo que deve considerar-se uma actividade por conta própria, já que o seu produto - os resultados, como se diz na decisão recorrida - se incorporam no seu património, como, aliás, resulta - nº 1 do artº 25º do DL nº 513-Q/79, de 26-12.

Por outro lado a actividade desta sociedade não está sujeita a imposto profissional, por o seu âmbito de incidência pessoal se confinar a pessoas singulares, como bem se salienta na decisão recorrida, e, por isso, não se verifica a condição de exclusão prevista naquele § único do artº 1º do CCI.

Cabendo a situação dos autos no quadro definido pelo teor literal desta disposição e não havendo razões para restringir o alcance do referido § único do artº 1º do CCI ao exercício de actividades por pessoas singulares deve entender-se que esta situação tem aqui enquadramento.

Na falta de elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar, em princípio, por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo nº 3 do artº 9º do CCivil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados - neste sentido, Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 182.

Deve, por isso, concluir-se, com Teixeira Ribeiro, obra citada p. 4, que a tributação dos lucros, no CCI, era uma "tributação completa, uma tributação sem lacunas: na verdade, os lucros que não sofram a incidência do imposto sobre a indústria agrícola ou imposto profissional caem sob a alçada da contribuição industrial".

Neste sentido de que a actividade de sociedades prestadoras de serviços cabe no âmbito de incidência de contribuição industrial indica-se o AC. do Pleno deste Tribunal de 7-3-90, rec. 3511, Ap, DR p.1.

Deve entender-se que a impugnante não exerce uma actividade comercial ou industrial, em sentido próprio, mas exerce uma actividade que é equiparada a essas pelo § único do artº 1º do CCI.

2. A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) A impugnante é uma sociedade de advogados, sociedade civil sem forma comercial, constituída ao abrigo do DL nº 513-Q/79, de 26 de Dezembro - documento de fls. 10 do processo de reclamação apenso;

b) E "tem por exclusivo objecto social o exercício, em comum, pelos sócios, da profissão de advogados, com o fim de repartirem entre si os respectivos lucros" - documento de fls. 10 do processo de reclamação apenso;

c) Com referência ao exercício de 1984, a Repartição de Finanças do 9º Bairro Fiscal de Lisboa liquidou à impugnante contribuição industrial, grupo B, no montante de 2.180.068\$00 - documento de fls. 18.

3. A sentença em apreciação depois de afirmar que a parte do § único que se refere às explorações agrícolas e pecuárias não é, manifestamente, aplicável ao caso dos autos acrescenta que o segmento que se refere à actividade "por conta própria" e ao "imposto profissional" apenas visa as pessoas singulares pois só estas estão sujeitas a imposto profissional nos termos do artº 1º do CIP. Conclui que não estava a impugnante sujeita ao imposto liquidado uma vez que não exerceu uma actividade comercial ou industrial pois que o exercício da profissão de advogado se insere na administração da justiça estando, por isso, fora do âmbito da contribuição industrial ou comercial (Duarte Faveiro, Noções..., Vol. II, Coimbra, 1986, p. 538) até porque a impugnante pertenceria ao número de sociedades que são fiscalmente transparentes no sentido de que não constituem um sujeito de direito fiscal tributado como tal uma vez que os seus membros ou associados são tributáveis com exclusão dos seus associados.

Sustenta a recorrente FP que (conclusão 2ª) não se confunde a actividade da sociedade enquanto entidade gestora dos negócios desenvolvidos pelos seus próprios sócios, com as obrigações a que esses mesmos estão vinculados para com o direito e no âmbito do exercício das suas funções de advogados.

Acrescenta (conclusão 3ª) que a sentença assenta num erro de direito ao fundamentar-se na figura da transparência fiscal, por violar o princípio da aplicação da Lei no tempo pois que, em 1984, vigorava a regra da incidência geral contida no artº 1º do CC Industrial.

Neste mesmo sentido se pronuncia o EMMP.

Importa, por isso, determinar se estas sociedades, no ano de 1984, antes da entrada em vigor do código do IRS e IRC, estavam sujeitas a contribuição industrial como defende a recorrente FP e o EMMP ou não como defende a sentença em apreciação que acompanhou a posição sustentada pela impugnante.

Resulta da matéria de facto provada (alínea a) que a impugnante é uma sociedade de advogados, sociedade civil sem forma comercial, constituída ao abrigo do DL nº 513-Q/79, de 26 de Dezembro, e que (alínea b) tem por exclusivo objecto social o exercício, em comum, pelos sócios, da profissão de advogados, com o fim de repartirem entre si os respectivos lucros.

Trata-se, por isso, de uma sociedade de advogados com a natureza de uma sociedade civil sem forma comercial.

Nos termos do artº 1º 1 do DL 513-Q/79, de 26-12, "os advogados podem constituir ou ingressar em sociedades civis de advogados, cujo objecto exclusivo é o exercício em comum da profissão de advogado, com o fim de repartirem entre si os respectivos resultados" acrescentando o nº 2 que "a advocacia em sociedades civis só pode exercer-se nos termos do presente diploma".

Estabelecia o artº 24º do citado DL 513-Q/79, sob o título contas da sociedade, que:

"1. As contas da sociedade são apresentadas anualmente, com referência a anos civis, e os resultados líquidos são atribuídos aos sócios de harmonia com o estabelecido no pacto social.

2. A sociedade pode atribuir mensalmente aos sócios uma importância fixa por conta dos resultados a distribuir.

3. Todas as importâncias recebidas pelos sócios nos termos dos números anteriores são consideradas como remunerações do trabalho".

Acrescentava o artº 25º do mesmo diploma, sob o título remunerações e distribuição de resultados, que:

"1. As remunerações de qualquer natureza cobradas como contraprestação da actividade profissional dos sócios constituem receitas da sociedade.

2. O pacto social determina as modalidades da distribuição dos resultados entre os sócios.

3. Na falta de disposição estatutária sobre a distribuição dos lucros, estes são distribuídos por todos os sócios em partes iguais".

Da conjugação dos nºs 1 e 2 deste normativo resulta que todas as remunerações, cobradas como contraprestação da actividade profissional dos sócios, constituem receitas da sociedade sendo os resultados distribuídos entre os sócios nos termos do pacto social.

O nº 3 do mencionado artº 24 estabelece, como já se referiu, que todas as importâncias recebidas pelos sócios são consideradas como remunerações do trabalho.

Entretanto foi publicado o CIRC (DL 442-B/88, de 30-11) que no artº 5º 1 a) e b) passou a estabelecer que: "É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;....".

Por sua vez o nº 4a) estabelecia que devia considerar-se sociedade de profissionais "a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos de IRS".

Introduziu este normativo o denominado regime da transparência fiscal nos termos do qual é imputada aos sócios a matéria colectável obtida pelas sociedades correspondentes independentemente da distribuição de lucros e que passarão a constituir rendimentos dos sócios sujeitos a IRS ou IRC consoante se trata de pessoas singulares ou colectivas.

Não restam dúvidas que a impugnante perante a matéria de facto provada ficaria debaixo deste quadro normativo se os factos a que se reportam os presentes autos tivessem ocorrido no âmbito da sua vigência.

Contudo em 1984, ano a que se reporta a liquidação impugnada, não vigorava este regime legal pelo que terá de se aferir se já era este o regime vigente em sede de Contribuição Industrial. Entendemos que os lucros resultantes da actividade exercida, em 1984, por uma sociedade de advogados se incluem no âmbito de incidência da contribuição industrial.

Estabelecia o artº 1º do CCI Industrial que:

"A contribuição industrial incide sobre os lucros imputáveis, nos termos deste Código, ao exercício, embora accidental, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial.

§ único. O exercício, por conta própria, de actividades não sujeitas a imposto profissional é considerado sempre de natureza comercial ou industrial, e bem assim o da actividade das explorações agrícolas e pecuárias, não conexas com a exploração da terra, que se encontrem integradas em explorações industriais”.

Adopta o CCI um conceito jurídico de actividade comercial diverso do estabelecido no artº 230º do CComercial pois que se adoptasse igual entendimento desnecessitaria da referência à actividade industrial já que o conceito de actividade comercial constante do referido C.Comercial já abrange as actividades de natureza industrial.

Há que recorrer, conforme sustenta o EMMP, ao conceito económico de actividade comercial ou industrial, que nos parece ser o de actividades de mediação entre a oferta e a procura ou de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros (Teixeira Ribeiro, Incidência da Contribuição Industrial, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. XLI (1965), p. 2, Vitor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II Volume, p. 476, e Ac. deste Tribunal de 4-12-91, Rec. 13.398, Ap. DR., p. 1435).

Nesta perspectiva a actividade da recorrente como prestadora de serviços não cabe no conceito económico de actividades comerciais ou industriais.

Importa por isso determinar se tal actividade de prestação de serviços cabe no § único do artº 1º do CCI uma vez que este contém uma ampliação do conceito de actividade comercial ou industrial. Nos termos deste preceito será, ainda, actividade comercial ou industrial, para efeitos de contribuição industrial, o exercício de qualquer actividade, por conta própria, não sujeita a imposto profissional.

Entende-se que a referência a actividade por conta própria não permite concluir que esta ampliação apenas se reporte a pessoas singulares, já que o conceito de exercício de actividade por conta própria tanto pode reportar-se ao correspondente exercício por uma pessoa colectiva como por uma pessoa individual.

Conforme continua a sustentar o EMMP, as actividades económicas, exercidas por qualquer pessoa, singular ou colectiva, são sempre por conta de alguém e quando não são por conta de outrem têm de considerar-se por conta própria, sendo indiferente, para este efeito, a natureza da pessoa que a exerce até porque não há qualquer restrição ao tipo de actividade exercida, pelo que cabem nesta disposição as actividades de prestação de serviços.

Quando a norma em apreciação se refere ao imposto profissional pretende indicar o tipo e actividades abrangidas no âmbito de incidência da contribuição industrial ou sem o seu aspecto objectivo já que a incidência pessoal ou o aspecto subjectivo deste imposto se encontra consagrado no artº 2º do mesmo CCI.

Por isso entende-se que a actividade desenvolvida pela impugnante e traduzida no exercício, pelos sócios, da profissão de advogados, com o fim de repartirem entre si os respectivos lucros, deve considerar-se como uma actividade por conta própria ingressando os correspondentes resultados no património da sociedade impugnante.

Como a actividade da sociedade impugnante não está sujeita a imposto profissional, já que, a incidência pessoal deste se limita às pessoas singulares temos de concluir que ficou a mesma sob alçada do referido § único do artº 1º do CCI.

Conforme sustenta o EMMP, acompanhando Baptista Machado, Introdução ao Direito e o Discurso Legitimador, p. 182, na falta de elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar pelo sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição, imposta pelo n.º 3 do art.º 9.º do CCivil, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Acompanha-se, em face do exposto, Teixeira Ribeiro, Incidência da Contribuição Industrial, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. XLI (1965), p. 4, quando afirma que a tributação dos lucros, no CCI, é uma “tributação completa, uma tributação sem lacunas: na verdade, os lucros que não sofram a incidência do imposto sobre a indústria agrícola ou imposto profissional caem sob a alçada da contribuição industrial”.

Neste mesmo sentido se pronuncia Martins Barreiros e outros, CCI, 2.ª edição, 1986, p. 55, ao afirmarem que “da interpretação conjunta deste art.º 1.º seu § único uma das conclusões que desde logo ressalta evidente é a de que o Código da Contribuição Industrial acolheu um conceito muito amplo de actividade comercial ou industrial, dado que, como expressamente preceitua aquele parágrafo, o exercício, por conta própria, de actividades não sujeitas a imposto profissional é considerado sempre de natureza comercial ou industrial, actividades assim não consideradas face ao Código Comercial....

Deste modo, o exercício de qualquer actividade geradora de lucros, se não estiver sujeita a imposto profissional, quer por não se encontrar incluída na tabela anexa ao Código do Imposto Profissional, quer, estando-o, por ser exercida por uma pessoa colectiva, quer ainda por não estar sujeita a imposto sobre a indústria agrícola, cai fatalmente na alçada da contribuição industrial, o que equivale a dizer que não há lucros sem tributação, objectivo, aliás, que decorre do n.º 6 do relatório que precede o articulado do Código da Contribuição Industrial”.

Do exposto parece dever concluir-se que, embora a impugnante não tenha exercido uma actividade comercial ou industrial, no seu verdadeiro sentido, exerceu uma actividade que é equiparada a essas pelo § único do art.º 1.º do CCI.

Estava, por isso, sujeita ao imposto liquidado, motivo por que deve a sentença recorrida ser revogada.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e não anular o acto tributário da liquidação impugnado.

Custas pela impugnante na 1.ª instância e neste Tribunal, fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998.— *António Pimpão* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Coelho Dias* — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Invocando o recorrente nas suas alegações que estava revogado o § único do artigo 58 do Código de Imposto Complementar e assentando nessa revogação a sua alegação de caducidade do direito à liquidação, não podia o julgador deixar de apreciar tal questão.*
- II — Não o tendo feito, cometeu a nulidade de omissão de pronúncia prevista nos artigos 144 do CPT e 668 n.º 1 alínea d) do CPC.*

Recurso n.º 21.322; Recorrente: Luís de Sousa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Luís de Sousa impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a liquidação de Imposto Complementar - secção A, no montante de 30.253.972\$00, que lhe foi efectuada pela Repartição de Finanças do 14.º Bairro Fiscal de Lisboa, pedindo a sua anulação.

Por sentença da M.ª Juíza daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente. Tendo o impugnante recorrido dessa decisão para o então Tribunal Tributário de 2.ª Instância, veio este a negar provimento ao recurso e a confirmar a sentença recorrida.

Inconformado com tal decisão, veio então o impugnante recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1.ª - A situação jurídica a que respeita o Acórdão objecto do presente recurso envolve uma pluralidade de ofensas da lei e de iniquidades ofensivas do Estado de Direito enquanto tomando o acto tributário por base factos ou rendimentos considerados como tributáveis em outros impostos, se evidencia neles, e na sua tomada em consideração, a existência de plúrimas situações de nulidade absoluta, e, tanto na Administração Fiscal como nas Instâncias Judiciais, se cometeram plúrimas ilegalidades.

2.ª - Tendo o acto tributário impugnado por objecto a sujeição a imposto complementar do ano de 1987, de rendimentos da actividade industrial da construção civil e de um prédio urbano situado em S. Pedro de Moel, sucedeu que só em Outubro de 1992 os Serviços Tributários notificaram o contribuinte ora impugnante para pagar vultosa quantia de imposto complementar, sem que todavia lhe indicassem os fundamentos do mesmo acto, designadamente quanto à matéria colectável e o modo como foi determinado.

3.ª - Em execução do artigo 22.º do Código do Processo Tributário os Serviços revelaram ao contribuinte:

a) Que o rendimento da actividade industrial foi tomado no acto da liquidação do imposto complementar na base da determinação por outros Serviços, a propósito da liquidação da contribuição industrial do ano de 1987.

b) Que o rendimento do prédio de S. Pedro de Moel foi tomado no acto da liquidação do imposto complementar, na base de uma "ficha" da fiscalização sob a denominação de "evasão fiscal".

4.ª - Sucedeu que, nos procedimentos administrativos de determinação do rendimento da actividade industrial por aqueles outros Serviços, ocorreram manifestas e graves situações de nulidade absoluta dos respectivos actos administrativos:

a) A Repartição de Finanças transmutou o contribuinte do Grupo A para o Grupo B com violação do § 4.º do artigo 54.º do Código da Contribuição Industrial.

b) O Director Distrital de Finanças, no decurso do artigo 84º do Código do Processo Tributário, impediu a junção de documentos de custos, e declarou aos vogais que só aceitaria certo e determinado montante da matéria colectável por si indicada.

5ª - Quanto ao rendimento do prédio de S. Pedro de Moel, outra nulidade absoluta era evidente. A falta da decisão da entidade competente quanto à consideração do valor indicado na "ficha" da fiscalização como rendimento colectável em contribuição predial, nos termos da regra 1.ª do artigo 15º do Código do Imposto Complementar.

6ª - A matéria colectável do rendimento da actividade industrial para determinada por nítidas indicações.

7ª - Tendo o contribuinte reclamado, em início de Dezembro de 1992 nos termos do artigo 84º quanto à matéria colectável da actividade industrial, só em Fevereiro de 1995 os Serviços decidiram tal reclamação, indeferindo-a assim com fundamento em que "o alegado não se provou" e não foi decidida a inadequação do processo de reclamação para a fixação da matéria colectável.

8ª - Da nulidade do acto da liquidação do imposto complementar com violação do artigo 21º do Código do Processo Tributário, e da instauração da reclamação pelo contribuinte um termo do artigo 84º depois de conhecidos os termos em que foi determinada a matéria colectável do imposto complementar resultou, "ex lege", a ineficácia da notificação de Outubro de 1992, e o efeito suspensivo de qualquer procedimento posterior à determinação definitiva da matéria colectável.

9ª - O Acórdão resumido omite a especificação de factos essenciais para a apreciação e decisão sobre a legalidade ou ilegalidades do acto tributário, nos termos constantes do artigo 13º destas Alegações.

10ª - Especifica em termos errados um outro facto essencial, nos termos do artigo 14º destas Alegações.

11ª - O Acórdão não conheceu de uma matéria essencial: a de revogação do artigo 58º e seu § único do Código do Imposto Complementar pelo Decreto Lei 154/91, de 13 de Abril. E, na verdade, tal normativo foi efectivamente revogado e substituído pelos regimes da reclamação e da impugnação do Código do Processo Tributário evoca-se matéria do artigo 16º destas Alegações.

12ª - O Acórdão não conheceu da causa de pedir sobre preterição de formalidades legais, assim errando de direito, porquanto: Sendo deduzida reclamação nos termos do artigo 84º do Código de Processo Tributário, e tendo tal reclamação sido recebida pelos serviços tributários, não foi cumprido o artigo 17º nem os artigos 85º e seguintes do mesmo Código; e só passado mais de 2 anos foi decidida a reclamação e indeferida por falta de provas. Deve tal causa de pedir ser julgada procedente e declarado o acto como nulo por falta de uma formalidade essencial: o procedimento dos artigos 85º e seguintes.

13ª - O Acórdão excedeu o âmbito de pronúncia legal ou o poder de decidir enquanto julgou a impropriedade ou inadequação do processo da reclamação que a Administração não decidiu, nem tal garantia foi objecto de recurso.

14ª - O Acórdão julgou contra o direito ao considerar que o § único do artigo 58º do Código do Imposto Complementar impedia que o contribuinte reclamasse contra a matéria colectável quer da actividade industrial quer do rendimento do prédio de S. Pedro de Moel. Se tal artigo ainda vigorasse em 1992 - e já não vigorava - não impedia que se reclamasse e se impugnasse nos termos em que a reclamação e a impugnação foram deduzidas. De resto essa reclamação era indispensável para que as pudessem impugnar.

15ª - O Acórdão julgou contra o direito ao decidir que não ocorreu a caducidade do direito à liquidação do imposto complementar se para ela houvesse fundamento legal - que não havia. Oferece-se o desenvolvimento do artigo 20º destas Alegações.

16ª - O Acórdão violou - como a Sentença - o artigo 279º do Código do Processo Civil, pois que, se não consideraram procedentes a Impugnação, deveriam suspender a instância antes do julgamento até se decidir o processo da impugnação do acto da tributação em contribuição industrial da mesma matéria do acto respeitante ao imposto complementar. Oferece-se a matéria do artigo 21º destas Alegações.

Conclua pedindo:

a) A revogação do Acórdão e da Sentença; ou julgamento da procedência da impugnação com anulação do acto tributário.

b) A título subsidiário para a hipótese, que não se vê nem aceita do não deferimento do pedido anterior, pede-se: a revogação do Acórdão e da Sentença, e a declaração de que a instância deve ser declarada suspensa antes do julgamento até à decisão com trânsito em julgado do processo da impugnação da contribuição industrial.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo provimento do recurso e anulação do acórdão recorrido por omissão de pronúncia.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) A Repartição de Finanças do 14º Bairro Fiscal de Lisboa, através do ofício de 19/10/1992, notificou o impugnante e ora recorrente para pagar a importância de 30.253.972\$00 de imposto complementar referente ao ano de 1987, ao mesmo tempo que o informava de que se o pagamento não fosse efectuado no prazo de 15 dias se procederia à cobrança virtual, sem prejuízo do direito de reclamação ou impugnação (doc. de fls. 12).

b) Aquele imposto incidiu sobre o rendimento colectável total de 107.531.765\$00, que englobava rendimentos de prédios urbanos sítos em Lisboa e S. Pedro de Moel, nos montantes, respectivamente, de 3.192.055\$00 e de 9.000\$00 e rendimento sujeito a contribuição industrial, grupo B, no valor de 104.330.710\$00 (docs. de fls. 13 a 15).

c) Por considerar que tanto a importância que a AF considerou sujeita a contribuição industrial como a que se indicava como imputável ao prédio de S. Pedro de Moel haviam sido fixadas por métodos indiciários, em vista do disposto nos artºs. 136º e 84º do CPT, o impugnante reclamou em 18/12/92 contra os actos da sua fixação, alegando, quanto à matéria sujeita a contribuição industrial, a sua errónea qualificação e quantificação com base na efectividade de prejuízos no ano de 1987 e nas ilegalidades e falta de fundamento legal dos procedimentos de fiscalização e, quanto à matéria do rendimento de prédios, a qualidade da ficha de fiscalização em que constavam como meio legalmente não idóneo para servir de base à liquidação do imposto complementar, tratando-se de método indiciário usado pela Fiscalização em termos não revelados (doc. de fls. 16 e segs.).

d) O impugnante deduziu a presente impugnação em 17/02/93 (carimbo apostado na face da p. i.), com a qual pretende impugnar a liquidação adicional de imposto complementar que lhe foi efectuada pela RF relativamente ao ano de 1987 e no montante de 30.253.972\$00 (vd. informação de fls. 163 e segs.).

e) Surgindo a presente liquidação adicional na sequência de uma fixação da matéria colectável pela Comissão Distrital de Revisão de

Leiria, a qual fixou ao impugnante o rendimento de 104.330.710\$00, nos termos do artº 87º do CPT (dita informação).

f) Os SFT da área de Leiria apuraram que o contribuinte obtivera rendimentos prediais no mesmo ano no montante de 9.000\$00, sendo que na declaração mod. 1 dessa contribuição aquele só declarara a quantia de 3.192.055\$00 pelo que, e ao abrigo do artº 42º do CIC e recebidos os officios emitidos pela RF da Marinha Grande, procedeu o 14º Bairro Fiscal de Lisboa à correspondente liquidação adicional.

g) Em 3/11/1992 também deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da contribuição industrial do exercício de 1987, depois de ter usado o direito de reclamação nos termos do artº 84º do CPT e de recurso hierárquico (docs. de fls. 73 a 104 e informação de fls. 161).

Haverá que começar a apreciação do recurso pela invocada nulidade de omissão de pronúncia cuja procedência levará à anulação do acórdão recorrido e que por isso precede a apreciação das demais questões suscitadas que, a proceder aquela, ficarão prejudicadas.

Estabelece o artigo 668 nº 1 alínea d) do CPC que é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar. Tal norma é aplicável aos acórdãos por força do nº 1 do artigo 716 do mesmo diploma legal e tem como excepção as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, nos termos do artigo 660 nº 2 do referido código. No direito tributário o artigo 144 do CPT prescreve igualmente que a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar constitui causa de nulidade da sentença. Claro que a sentença ou o acórdão não terão que apreciar todos os argumentos ou alegações das partes mas apenas os que “deva apreciar”, isto é, aqueles que relevem para a decisão da questão controvertida.

Nas suas alegações para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância invocou o recorrente, na conclusão 12ª das suas alegações, a “caducidade do direito à realização do acto de liquidação do imposto complementar”, invocando expressamente em abono da sua tese a revogação do § único do artigo 58 do Código do Imposto Complementar pelo artigo 11 do DL 154/91, passando então a aplicar-se o disposto nos artigos 84 e 136 do CPT. Ora o acórdão recorrido, referindo-se embora ao alegado na conclusão 12ª, concluiu não ocorrer a caducidade mas não se pronunciou sobre a invocada revogação do § único do artigo 58 do C. I. Complementar. Como refere o recorrente, tratava-se de uma “matéria essencial” sobre que o julgador não poderia deixar de se pronunciar, não estando tal conhecimento prejudicado pela solução dada à questão da caducidade no acórdão recorrido.

A falta de pronúncia sobre questão de que se devia conhecer é, como dissemos, causa de nulidade nos termos dos artigos 144 do CPT e 668 nº 1 alínea d) do CPC, prejudicando a declaração da nulidade as demais questões suscitadas no recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Recurso nº 21341; Recorrente: COSAVE - Sociedade de Comercialização e Vendas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Ernâni Figueiredo

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

A Cosave - Sociedade de Comercialização e Vendas, Lda., notificada do acórdão de 1.10.97, veio requerer a sua esclarecimento, pretendendo saber se o tribunal entendeu não ser aplicável em sede de recurso jurisdicional o disposto no art. 141º do CPT.

A Representante da FªPª considera que o pedido carece de sentido porque o digno agente do MºPº não suscitou questão que obste ao conhecimento do recurso.

O Exmo Magistrado do MºPº é de parecer que a Rte não identifica qualquer obscuridade ou ambiguidade contida na decisão, perguntando, antes, se o tribunal aplicou ou não o art. 141º do CPT, pelo que, atenta a finalidade do meio processual, o requerido seria de indeferir.

Cumpra apreciar.

Como bem refere o Exmo Magistrado do MºPº, o objecto do procedimento adoptado é o “esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que (o acórdão) contenha, o que não se incluiu na pretensão da requerente, que se limitou a formular uma pergunta sobre a aplicação pelo acórdão de um preceito legal, que, aliás, nada contendo com o conhecimento do objecto do recurso jurisdicional, porquanto se insere do processo de impugnação em 1ª instância o art. 141º do CPT.

Logo, por falta de viabilidade da pretensão adentro do objecto procedimental escolhido, é de desatender o pedido.

Termos em que se indefere a reclamação.

Custas pela requerente, com taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Contribuição industrial. Caducidade. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo a sentença recorrida fixado a data em que se procedeu à liquidação adicional de contribuição industrial, haverá que ampliar a matéria de facto em ordem a poder determinar-se se ocorre ou não a invocada caducidade da liquidação.

Recurso n.º 21 441; Recorrente: Álvaro & Irmãos, Lda; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Juiz Conselheiro Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

“Álvaro e Irmãos, Lda”, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a liquidação adicional de Contribuição Industrial - Grupo A, do ano de 1987, com fundamento em errónea qualificação e quantificação do lucro tributário apurado.

Por sentença do M.º Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformada com o decidido, interpôs então a impugnança recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) A sentença recorrida violou a lei ao não aplicar a lei fiscal, designadamente o princípio da especialização (ou do acréscimo), consagrado no Plano Oficial de Contas;

b) A sentença é contraditória nos seus fundamentos e conclusões, ao não permitir à contribuinte ora recorrente a contabilização em anos diferentes da obtenção dos proveitos os custos inerentes à realização daqueles (cf. art.º 23.º do CIRC), ainda para mais baseada em doutrina difundida pela Administração Fiscal e permitir a esta, por sua vez, a tributação em ano distinto - 1987, os lucros obtidos em 1984 e 1985;

c) Deverá assim a sentença recorrida ser anulada por errada aplicação da lei e, em consequência, mandar anular a liquidação do respectivo imposto, referente aos exercícios de 1984 e 85;

d) Disposições violadas são desde logo a alínea c) do capítulo 4 do Dec.-Lei 410/89, de 21 de Novembro, art.º 22.º do Código da Contribuição Industrial, art.º 62.º do Código Comercial, etc., e o art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil.

A Fazenda Pública pronunciou-se pela improcedência do recurso e manutenção da sentença recorrida por a recorrente não ter logrado provar a impossibilidade de contabilização no exercício a que os custos e proveitos respeitam e não ocorrer caducidade por a liquidação adicional ter sido efectuada nos prazos legalmente previstos.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, entendendo que não havia contradição entre os fundamentos e a decisão mas que havia erro de julgamento por ocorrer a caducidade da liquidação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Transcreve-se a matéria dada como assente pela sentença recorrida:

1 - A impugnança exerce a actividade de construção civil e obras públicas, dedicando-se, inteiramente, à urbanização de terrenos para venda;

2 - A impugnança adquiriu em 1983 um terreno com a área de 87.000 m2, denominado Quinta de S. João da Carreira;

3 - Nele procedeu a loteamento, de que resultaram 74 lotes;

4 - O primeiro lote foi vendido em 31.5.84;

5 - E até meados de 1989 foram vendidos os lotes da 1.ª fase (34);

6 - A venda com escritura destes lotes nunca teve qualquer reflexo nos proveitos da empresa até 31.12.91;

7 - Antes um reflexo contabilístico ao serem registadas em “Adiantamento de Clientes”;

8 - Os documentos internos daquela contabilização, quanto às vendas de 1987, revelam que as vendas são definitivas;

9 - A única testemunha ouvida referiu que as vendas do loteamento em causa foram acontecendo ao longo de vários anos, concretamente em 1984, 1986 e 1987, prosseguindo depois;

10 - Existindo ainda uma fase que não foi vendida;

11 - Destinavam fazer os apuramentos no fim da obra, tendo em consideração, de resto, as próprias infra-estruturas;

12 - Designadamente arruamentos, passeios e ligação à rede de esgotos pluviais e domésticos, rede de distribuição de água e electricidade;

13 - Acontecendo, no entanto, que a firma foi procedendo à venda de parcelas;

14 - Tal como resulta da informação de fls. 45 e seguintes dos autos, a correcção proposta originou uma "liquidação adicional" em relação ao ano de 1987;

15 - A qual foi notificada à impugnante em 16 de Setembro de 1992. Assentes estes factos, apreciemos a situação.

A questão que vem suscitada no recurso tem a ver com a possibilidade de a Administração Fiscal liquidar adicionalmente à recorrente contribuição industrial respeitante aos anos de 1984 e 1985.

Nos termos do artigo 90 do CCI a repartição de finanças, quando verificar que na liquidação se cometeram erros de facto ou de direito ou houve omissões de que resultou prejuízo para o Estado, deverá repará-lo mediante liquidação adicional, com observância do disposto no artigo 94. Por seu turno, preconiza este normativo que a contribuição industrial só poderá ser liquidada nos 5 anos seguintes àquele a que o lucro tributável respeite.

Compulsando os factos assentes pela sentença recorrida atrás transcritos e que se impõem a este Supremo Tribunal, constata-se que o primeiro lote do terreno adquirido em 1983 foi vendido em 31.5.84, que os restantes lotes da 1ª fase foram vendidos em 84, 86, 87 e até meados de 1989, que tais vendas não tiveram reflexo nos proveitos da empresa até 31.12.91 mas apenas reflexo contabilístico, que foi feita uma liquidação adicional em relação ao ano de 1987 e que esta foi notificada à impugnante em 16.9.92.

Como atrás referimos, a contribuição industrial só pode ser liquidada nos 5 anos seguintes àquele a que o lucro tributável respeita. Todavia, no elenco probatório transcrito não se fixou a data em que a Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional. Tal data era fundamental para determinar se ocorreu ou não a pretendida caducidade da liquidação no que respeita aos proveitos de 1984 e 1985 que a recorrente refere. Reportando-se os actos ao período em que vigorava o CPCI, era então generalizadamente entendido que a notificação da liquidação adicional era um acto exterior que não afectava a validade desta, podendo gerar apenas a sua ineficácia. Por isso a notificação podia ocorrer para além dos 5 anos sem que tal implicasse a caducidade da liquidação. Por todos pode ver-se o acórdão do Pleno desta Secção do STA de 20.10.93, a fls. 281 dos Apêndices ao Diário da República. Ora o probatório da sentença refere apenas a data da notificação e não a da liquidação. Mas, para além disso, também se não especifica no probatório se na liquidação de 1987 estão incluídos os lucros obtidos em 1984 e 1985, o que, a acontecer como a recorrente pretende, levaria efectivamente à violação do princípio da especialização de exercícios. A sentença faz uma referência a esse facto mas não o deu como assente no probatório. Cumprirá pois proceder à ampliação da matéria de facto fixada nos termos supra-referidos para que,

com base nos factos fixados, se possa aplicar o direito aos mesmos, nos termos que se indicaram.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, devendo o tribunal recorrido ampliar a matéria de facto e, tendo em atenção os factos fixados, proceder a novo julgamento em conformidade com os mesmos, nos termos expostos.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Actos de posse.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *A questão de saber se o embargante praticou «actos de posse» sobre um imóvel, designadamente actos que consubstanciam a sua utilização, envolve apreciação de matéria de facto.*

Recurso n.º 21 549; Recorrente: Salvador Alba Fernandez; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - SALVADOR ALBA FERNANDEZ, residente em Valença, deduziu embargos de terceiro contra a penhora de uma fracção autónoma inscrita na matriz predial de Valença sob o artigo 1558-GI.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga julgou os embargos improcedentes.

Inconformado, o recorrente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.^o

"O promitente comprador, em contrato promessa de compra e venda de um prédio, que tenha entrado na posse dela, beneficia da tutela de embargos de terceiro".

2.^o

O art. 319.^o do Cód. Proc. Tribut. estabelece como função dos embargos de terceiro a de reagir contra o "arresto, penhora ou outra diligência oficial" que ofenda a posse de terceiro.

3.^o

Os embargos de terceiro constituem uma verdadeira acção possessória visando a tutela da posse daquele que foi ofendido por diligência judicialmente ordenada e neles se não discute a eventual existência do direito de propriedade.

4.^o

O Recorrente é terceiro, porquanto não interveio no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial.

5.^o

E é terceiro possuidor, já que, conforme alegou, tem vindo a praticar actos de posse sobre o imóvel identificado nos autos.

6.^o

O facto de, sobre tal imóvel, haver sido constituída hipoteca não afasta a admissibilidade da dedução de embargos de terceiro.

7.^o

O mecanismo do n.^o 2 do art. 56.^o do Cód. Proc. Civil então vigente apenas é aplicável quando o terceiro possuidor também é parte na execução.

8.^o

"A acção executiva em que se pretenda fazer valer uma garantia hipotecária deve ser proposta contra o possuidor dos bens", isto é, "tem que ser requerida contra o possuidor e o devedor primitivo".

9.^o

No caso "sub judice" a acção executiva não foi instaurada contra o possuidor embargante e ora Recorrente.

10.^o

A douda decisão recorrida deverá ser revogada e substituída por doudo acórdão que julgue procedentes os embargos ou, no mínimo, determine o prosseguimento dos autos, produzindo-se prova, até final.

A douda sentença recorrida não fez correcta aplicação do disposto no art. 319º do Cód. Proc. Tributário e art. 56 do Cód. Proc. Civil então vigente.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações em que sustenta a correcção da decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

Em despacho do relator foi manifestado o entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, nos termos do art. 704.º, n.º 1, do C.P.C., nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- A CGD fez registar - definitivamente em 24-6-86 - hipoteca sobre a dita fracção, para garantia de uma divida de Agostinho Dias Ferreira e mulher, cuja execução pediu, tendo aquela fracção sido penhorada em 26-1-94;

- O embargante diz vir utilizando aquela fracção desde 21-9-89;

- O embargante não foi chamado a intervir naquela execução.

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputam*, que não pelo *quid decisum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, 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.

5 - No caso dos autos, nas alegações de recurso e respectivas conclusões o recorrente afirma que «conforme alegou, tem vindo a praticar actos de posse sobre o imóvel identificado nos autos» (conclusão 5.ª), actos esses que, segundo se depreende do processo, serão os actos de utilização da fracção penhorada que ele referiu na petição, pois não refere outros nas alegações.

Na decisão recorrida não é dado como provado que o recorrente tenha praticado qualquer acto de posse sobre o imóvel referido, designadamente os referidos na petição.

Na verdade, a tal respeito, na decisão recorrida dá-se como provado apenas que o recorrente «diz vir utilizando o imóvel», o que é diferente de se dar como provado que essa utilização ocorreu.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, nº 1, alínea b) e 41º, nº 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Jorge Manuel de Sousa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Acção para o reconhecimento de um direito. Ininteligibilidade do pedido. Ineptidão da petição inicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Omitindo a petição inicial de acção para reconhecimento de um direito a identificação da entidade contra quem é a mesma proposta, o pedido aí formulado é ininteligível, pois não é perceptível quem é que a autora pretende seja obrigada a reconhecer a titularidade do direito que se arroga, não sendo concebível, no nosso direito processual, uma acção sem partes, activa e passiva.*
- II — A ininteligibilidade do pedido determina ineptidão da petição inicial - artigo 193º, 2, a) do CPC.*
- III — É nulo todo o processado quando for inepta a petição inicial - nº 1 do sobredito preceito adjectivo.*
- IV — De tal nulidade conhecer o tribunal oficiosamente - 1ª parte do artº 202º do CPC -, nº 2 do artº 119º do CPT.*

Recurso n.º 21 618, em que é Recorrente António Alberto Martinho de Almeida e Recorrida Fazenda Pública, e de que foi Relator o Exm.º Cons. Mendes Pimentel.

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do STA:

ANTÓNIO ALBERTO MARTINHO DE ALMEIDA recorre da sentença do T.T. de 1ª Instância de Coimbra que julgou improcedente esta acção para o reconhecimento de um direito, por si intentada ao abrigo do disposto nos arts 118º, 2 f), e 165º, ambos do Código de Processo Tributário (CPT).

Remeta a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) A própria sentença recorrida sanciona a pretensão do recorrente em ver reconhecido o seu direito ao benefício fiscal previsto no artigo 44º do EBF e o meio escolhido para tal, ao referir que o tipo de acção utilizada só pode ser usada depois de esgotados os meios contenciosos de impugnação, incluindo os de execução de sentença.

B) Foi precisamente o que ocorreu no caso *sub judice*.

CA) Existe um direito a um benefício fiscal (artº 44º do EBF) que o recorrente pretende ver reconhecido.

CB) O meio utilizado foi-o depois de esgotado o meio contencioso de impugnação.

D) O texto constitucional não se afigura omissivo quanto à supletividade do mecanismo previsto no artº 268º, 5, da C.R.P.

E) Antes pelo contrário, a própria forma como se encontra redigido o artº 268º, 5, da CRP afasta qualquer elemento de subordinação ou subsidiariedade entre os dois mecanismos de defesa ao dispor do administrado, antes os equiparando.

F) Também não colhe o argumento autorizado pela Mª. Juíza de Direito do Tribunal “a quo” de que “o legislador constitucional conhecendo a redacção do artº 69º, 2 do LPTA, não deixaria de se pronunciar contra a supletividade do meio em causa se de facto fosse essa a sua intenção”, porquanto o legislador, como se refere em E), se pronunciou pelo equiparação dos dois meios ao dispor do administrativo.

G) A acção para o reconhecimento de um direito será o mecanismo a utilizar quando os restantes meios contenciosos não assegurem a tutela do direito.

H) É o que ocorre no caso *sub judice*, pois o recorrente não conseguiu fazer valer a sua pretensão no meio alternativo de reacção de que dispunha.

I) A redacção do artº. 165º, 1, *in fine*, do C.P.T. assegura que, pelo recurso a este tipo de acção, não resulta a inutilidade do preceito (artº. 28º da L.P.T.A.) que fixa prazos para a interpretação de recursos contenciosos de actos anuláveis com a consequente colocação em causa, a todo o tempo, dos actos praticados pela Administração e inerente instabilidade das situações por eles criadas.

J) O artº. 165º, 1, do C.P.T. estabeleceu expressamente um prazo de cinco anos para o recurso a este tipo de acção.

L) O raciocínio, quanto ao referido em I), vertido na sentença, só terá acolhimento se se entendesse o direito fiscal como não autónomo em relação ao direito administrativo.

M) Tal concepção faz, conteúdo, parte do passado.

N) A “ratio legis” da acção para o reconhecimento de um direito é precisamente a de garantia num último meio de defesa ao contribuinte, pois,

O) O pagamento de um imposto não devido ou superior ao devido põe em causa um princípio de justiça subjacente ao direito fiscal e decorrente da própria noção de Estado de Direito Democrático como é contemplado no artº 2º da CRP.

P) As liquidações de IRS postas em crise encontram-se inquinadas de vício de ilegalidade.

Q) Insistir-se na sua manutenção, não reconhecendo o direito de recorrente ao benefício fiscal que lhe assiste, tem como nexos causais a violação de princípio de legalidade no seu corolário do princípio da tipicidade.

R) Ocasionalmente, ainda, um enriquecimento sem causa a favor do Estado.

S) Em virtude de tal, a sentença recorrida infringiu o disposto nos artºs. 165º do CPT e 69º, 2, do LPTA, fazendo, inclusive, errada interpretação do artº 268º, 5, da C.R.P.

X

O Exmº. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal entende que o recurso merece provimento

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Como já se anteviu, o ora Rct. lançou mão do meio processual do artº 165º do CPT - acção para o reconhecimento de um direito.

E, invocando na petição inicial, a fls. 2-11, a titularidade do direito ao benefício fiscal consagrado no artigo 44º do E.B.F., dúvidas não se levantam sobre a sua legitimidade activa.

Quanto ao lado passivo, importa referir que a lei (nº 3 do sobredito preceito adjectivo) coloca aí a entidade "que tiver competência para decidir o pedido".

Tais acções seguem os termos de processo de impugnação, considerando-se na posição da entidade que preparou o acto justamente aqualoutra - citado nº 3.

Ora, segundo o artº 127º do CPT, subordinado à epígrafe "Requisitos da petição inicial", "a impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido" - nº 1 do preceito.

Os requisitos da petição inicial aqui enunciados correspondem aos do artº 467º do CPC e do artigo 36º da LPTA.

Atentando na petição inicial da presente acção, de quanto se vê que nela não se identifica a entidade contra quem é proposta - vd. artº 467º, 1, a), *in fine*, do CPC.

Deste modo, e como se entendeu no acórdão desta secção de 11 de Junho de 1997 - rec. 21.386, «a indicação do pedido formulado é "ininteligível", pois não é perceptível quem é que o autor pretende que seja obrigado a reconhecer o direito ou interesse legítimo a reconhecer o direito ou interesse legítimo em causa, não sendo concebível no nosso direito processual uma acção sem partes, activa e passiva».

Como assim, perfila-se ineptidão da petição inicial - alínea a) do nº 2 do artigo 193º do CPC.

Esta nulidade insanável (artº 119º, 1, a) do CPT) pode e deve ser conhecida logo após a apresentação da petição inicial, dando origem ao indeferimento liminar desta - artigos 131º, 1, do CPT e 474º, 1 a) do CPC.

Se o não for, pode ser conhecida officiosamente (ou deduzida) a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final - nº 2 do invocado artigo 119º - vd., ainda, o artigo 202º do CPC.

De notar, por último, que a ineptidão da petição inicial acarreta a nulidade de todo o processo - nº 1 do artigo 193º do CPC.

Consequentemente, e pelo exposto, acorda-se em decretar a anulação de todo o processado a partir da petição inicial, inclusive, assim se negando provimento, ao recurso.

Custas pelo recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Ernani Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Prazo. Art. 27º do CIVA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na vigência da primitiva redacção do art. 27 do CIVA a falta de pagamento do imposto resultante de uma liquidação oficiosa convertia a cobrança eventual em cobrança virtual.*
- 2 — *Este regime de cobrança só foi alterado pelo DL 100/95 de 19/5, que harmonizou o sistema de cobrança do IVA ao estabelecido no CPT.*
- 3 — *Assim, e por força do disposto no art. 7.º do DL 154/91, de 23/4, aos prazos de impugnação judicial daquela liquidação aplicavam-se disposições previstas no CPCL.*

Recurso n.º 21 710; Recorrente: Diamantino Sousa Carvalho;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Diamantino Sousa Carvalho deduziu impugnação judicial contra a liquidação adicional de IVA, referente a todos os trimestres de 1986, com fundamento em violação de lei.

Recebida e instruída, foi a mesma, a final, julgada improcedente com o fundamento de ter sido extemporaneamente apresentada, sem que se conhecesse do fundo da questão.

Dessa decisão foi interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que, por duto Acórdão de 26/6/96, lhe negou provimento.

Inconformado com esse Acórdão, vem agora o Recorrente apelar para este Supremo Tribunal, onde formula as seguintes

CONCLUSÕES**A**

O ora alegante deduziu, na oportunidade, conforme p.i., a impugnação contra as liquidações do imposto sobre o valor acrescentado e respectivos juros compensatórios, nas importâncias totais de 362.753\$00 respeitantes ao ano de 1986, com fundamento na caducidade do direito à liquidação, o que consta também do n.º 1 do duto Acórdão, ora em recurso.

B

As referidas liquidações constam dos conhecimentos de receita virtual n.ºs 598, 599, 601, 600, 610, 609, 608 e 607, os quais foram debitados à 1ª Tesouraria da Fazenda Pública do Concelho de Coimbra, em 8 de Maio de 1992, como consta da alínea d) dos factos considerados pertinentes no duto Acórdão em recurso.

C

Aquela impugnação deu entrada na 1.ª Repartição de Finanças de Coimbra, em 3 de Julho de 1992, como também consta ao referido duto Acórdão.

D

Os referidos imposto (IVA) e juros compensatórios foram notificados ao alegante para pagamento eventual, em 20/02/92, não se tendo

porém realizado o mesmo pagamento no prazo de 15 dias cominados na notificação, pelo que vieram a converter-se em receitas de cobrança virtual, conforme também consta do citado douto Acórdão.

E

Pelo douto Acórdão ora recorrido resultante do recurso interposto da decisão de improcedência do M.º Senhor Dr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, foi também esse recurso julgado improcedente, com o único fundamento de que a respectiva impugnação foi deduzida fora do prazo legal, pelo que o douto Acórdão ora em recurso confirmou a dita sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância.

F

Para assim decidir, aquele douto Acórdão considerou que a abertura do cofre para cobrança se verificou no 1º dia do prazo cominado na notificação feita ao recorrente em 20/02/92 para pagamento eventual daquele imposto e juros compensatórios; e, assim, a impugnação entrada na Repartição de Finanças em 3 de Julho de 1992 teria sido deduzida fora do prazo referido na alínea a) do artº 89º do C.P.C.I.

G

O ora alegante, com o devido respeito, discorda daquela dita decisão e dos argumentos em que ela se fundamenta, pois, a seu ver, aliás acompanhado da jurisprudência e da doutrina referidas nas alegações deste recurso, o conceito acolhido no douto Acórdão para a locução “abertura do cofre”, não é o que emerge do texto legal – al a) do artº 89º do C.P.C.I.

H

Este preceito, como aliás também o artº 82º do mesmo Código, mandam contar os prazos para a dedução da impugnação ou reclamação a partir do dia seguinte ao da abertura do cofre, expressão que aparece apenas nestes normativos. O que denota que, para este efeito da contagem de prazos para defesa dos direitos dos obrigados fiscais, aquela realidade - abertura do cofre - não se confunde com, nomeadamente, pagamentos voluntários ou coercivos, pagamentos à boca do cofre ou com juros de mora, início da cobrança eventual, ou com qualquer outra.

I

A abertura do cofre requer, pois, e antes, um procedimento ou procedimentos formais que implicam tal abertura. Não tem, nomeadamente, que ver com “pagamento à boca do cofre”, realidade da qual partiu, a nosso ver e salvo o devido respeito, sem razão, o douto Acórdão em recurso para construir um conceito de “abertura de cofre” que não lhe corresponde.

J

Assim, a “abertura do cofre”, para acontecer no domínio juridico-factual, que é naturalmente o relevante para os efeitos queridos pela lei, postula a prática de actos ou procedimentos que inculcam e enformam jurídica e materialmente essa abertura.

L

Ora, só a prática de tais actos ou procedimentos é que determina a abertura do cofre e não quaisquer outros.

M

Assim, uma notificação para o pagamento de qualquer receita eventual em determinado prazo, não enforma a abertura do cofre, se tal pagamento não for feito no prazo notificado. Neste caso, a abertura do cofre só virá a acontecer quando aquela receita eventual se converter em virtual, com o correspondente débito ao tesoureiro (cfr. artº 19º, §§ 1º e 2º do C.P.C.I.).

N

As receitas eventuais, quando não pagas nos prazos notificados para pagamento eventual, são convertidas em receitas virtuais (cfr. § 2º do mesmo artº 19º); foi, aliás, o que sucedeu com o imposto e juros compensatórios acima referidos. A sua cobrança, em princípio eventual, por falta de pagamento atempado, converteu-se em virtual, tendo os respectivos títulos de cobrança sido debitados ao Tesoureiro em 8 de Maio de 1992.

O

São estes actos e procedimentos do prévio débito e entrega dos títulos de cobrança - conhecimentos ou outros documentos - ao Tesoureiro, constituindo esta entidade na obrigação da sua cobrança, que definem, determinam e enformam a abertura do cofre para a cobrança (cfr. dito artº 19º, § 1º).

P

A jurisprudência do mais alto Tribunal Tributário é concorde com as conclusões a que chegámos, quando ensina: "a abertura do cofre, que se verifica igualmente para as receitas virtuais que o são originariamente como para as eventuais convertidas em virtuais, pressupõe que haja sido efectuado anteriormente um débito ao Tesoureiro, mediante entrega dos respectivos conhecimentos ou títulos de cobrança" (cfr. S.T.A. - 2ª Secção, de 28-04-93, in Acórdãos Doutrinais, n.º 386, pág. 186).

Q

Por seu lado, a doutrina atrás citada (cfr. Ruben Anjos de Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal, C.P.C.I. - 2ª Edição, págs. 403) aponta no mesmo sentido quando, no caso de não se ter realizado o pagamento eventual, afirma que o prazo se conta "do dia seguinte ao da abertura do cofre para a cobrança da receita tornada virtual" e que "procede-se, pois, como se se tratasse de uma receita tributária originariamente virtual" e ainda que "Dá-se assim ao contribuinte uma alternativa de prazo".

R

Portanto, quanto às receitas cujas liquidações foram objecto da impugnação em causa, sendo embora originariamente eventuais, mas tendo-se convertido, por falta de pagamento eventual, em receitas vir-

tuais, a abertura do cofre para a sua cobrança ocorreu nos termos e tempo como se elas fossem originariamente virtuais.

S

Isto significa que, tanto à sombra da Lei (cfr. nomeadamente o artº 19ºe seus §§ 1ºe 2ºdo C.P.C.I.), como de acordo com a jurisprudência e a doutrina citadas, a abertura do cofre para a cobrança daquelas receitas ocorreu em momento posterior ao do débito e entrega dos respectivos conhecimentos ao Tesoureiro, ou seja, a partir de 8 de Maio de 1992.

T

Ora, sendo o prazo para a dedução da impugnação de 90 dias, contados do dia seguinte ao da abertura do cofre para a cobrança, manifesto é que, em 3 de Julho de 1992, data da entrada daquela impugnação na Repartição de Finanças, a mesma impugnação foi introduzida em Juízo tempestivamente, já que só haviam decorrido ainda 55 dias contados do dia seguinte ao do débito ao Tesoureiro.

U

O fundamento da impugnação em causa, como se observa da p.i. e do n.º 1 do douto Acórdão em recurso, é o da caducidade do direito à liquidação, uma vez que o imposto cuja liquidação foi impugnada respeitava ao ano de 1986 e a notificação para o seu pagamento aconteceu apenas em 20/02/1992, o que tudo consta expressamente do douto Acórdão em recurso.

V

Por isso, a liquidação impugnada verificou-se para além do prazo de caducidade de cinco anos previsto no artº 88ºdo CIVA e n.º 1 do artº 33ºdo C.P.T., em vigor à data da referida liquidação e notificação, pelo que tal liquidação é ilegal, por caducidade, o fundamento da impugnação em causa.

X

Acontece que a caducidade é apreciada officiosamente pelo Tribunal e pode ser alegada em qualquer fase do processo, se for estabelecida em matéria excluída da responsabilidade das partes, como é o caso, conforme preceitua o n.º 1 do artº 333ºdo Código Civil, pelo que, salvo o devido respeito, esta invocada caducidade, já deveria ter sido officiosamente conhecida, o que mais uma vez se requer.

Z

Por tudo isto, tendo no douto Acórdão em recurso sido decidido que a nossa impugnação foi apresentada fora do prazo legal e, consequentemente, julgada improcedente, sem que tenha sido officiosamente apreciada a invocada ilegalidade da caducidade do direito à liquidação que serviu de fundamento à impugnação deduzida, os Venerandos Senhores Juizes Desembargadores Signatários desse douto Acórdão e que fizeram vencimento, violaram entre outras, as disposições dos §§ 1ºe 2ºde artº 19ºe alínea a) do artº 89º, ambos do CPCI, *ex vi* art. 90º. do CIVA e art. 7ºdo Dec. Lei 154191, de 15/4/, além do art. 88º do

CPT e n.º 1 do art. 333º do CC, razões pelas quais deve o douto Ac. recorrido ser revogado com todas as consequências legais, nomeadamente o seguimento da impugnação em causa, dado ter sido tempestivamente em juízo e, conseqüentemente, ser julgada procedente, por se ter verificado a caducidade do direito às liquidações impugnadas.

A Representante da Fazenda Pública, em curtas contra alegações, defendeu que a decisão recorrida não merecia qualquer censura e que, por isso, deveria ser mantida na ordem jurídica.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, nos termos da jurisprudência que vem sendo seguida neste Supremo Tribunal, a apresentação desta impugnação foi feita dentro do respectivo prazo.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir .

II

A matéria de facto que o Tribunal recorrido fixou foi a seguinte:

1. - Pelos documentos de fls. 13 a 20 o recorrente foi notificado, por aviso de 17/1/92, das liquidações oficiosas de IVA impugnadas das quais consta que no prazo de 15 dias contados daquela data devia efectuar na Tesouraria da F.P. o pagamento da importância acima referida, com a menção de que "...findo aquele prazo sem que se mostre efectuado o pagamento proceder-se-à cobrança virtual de harmonia com o art 27º do CIVA".

2. - A notificação constante dos referidos avisos ocorreu em 20/2/92, data em que foram assinados os avisos de recepção. - Fls. 29, 31, 37, 39, 41 e 43.

3. - O período a que respeitava o imposto ia de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1986.

4. - O débito do Tesoureiro - 1ª. Tesouraria da F.P. de Coimbra - ocorreu em 8/5/92, segundo informação de fls. 68.

5. - Esta impugnação foi apresentada em 3/7/92.

III

A questão que aqui se nos coloca consiste em determinar o modo como se deve computar o prazo da impugnação judicial de IVA, relativa a liquidação oficiosa efectuada depois da entrada em vigor do CPT, cuja notificação para pagamento fora feita de acordo com o que se dispõe no art. 27º. do CIVA.

Essa questão não é nova, tendo sido objecto de diversas pronúncias, nem sempre coincidentes, deste Supremo Tribunal.

Assim, enquanto os Acórdãos de 9/4/97 e de 14/5/97, Rcs. 21.414 e 21.418, defenderam que aquele prazo se deveria contar de acordo com o que se dispõe no art. 123 do CPT, os Acórdãos de 6/11/96, 29/1/97, 19/2/97, 15/1/97, 19/3/97 e 11/3/98 Rcs. 20406, 20645, 20644, 20643, 21342 21415 decidiram que até à entrada em vigor do Dec.-Lei 100/95, de 19/5, aqueles prazos se contavam segundo as regras estabelecidas no CPCI.

Esta última jurisprudência, que se foi consolidando e que hoje é maioritária, parece-nos a melhor.

Vejamos porquê.

O n.º 1 do art. 27º do CIVA estipulava que sempre que se procedesse à liquidação por iniciativa dos serviços o contribuinte seria "imediatamente notificado para efectuar o pagamento na tesouraria da

Fazenda Pública competente, no prazo de quinze dias a contar da notificação”.

Acrescentando o seu n.º 2 que “a falta de pagamento no prazo estabelecido converterá a cobrança em virtual nos termos e para os efeitos do disposto no CPCI”.

Assim, e de acordo com este preceito, sempre que deficiências das declarações periódicas ditassem uma liquidação oficiosa, a cobrança do imposto seria originariamente eventual, só se convertendo em virtual se o pagamento não fosse efectuado.

Ou seja, aqueles dispositivos, que se encontravam em sintonia com o que se dispunha no CPCI, visto este ser a fonte daquelas formas daquelas duas formas de cobrança, previam a possibilidade da conversão de uma cobrança eventual em virtual, sempre que o pagamento se não fizesse.

Na cobrança virtual, o Tesoureiro recebia previamente os respectivos títulos, constituindo-se por esse acto na obrigação de os cobrar.

Na cobrança eventual, o título era apresentado pelo interessado ao Tesoureiro no acto do pagamento, que devia ser efectuado no dia da liquidação. Se esse pagamento não fosse efectuado no prazo prescrito a cobrança converter-se-ia em virtual. - vd. §§ 1.º e 2.º do art. 19.º do CPCI.

E por ser assim é que o Recorrente foi notificado para proceder, no prazo de quinze dias, ao pagamento eventual da importância liquidada, com a menção de que se esse pagamento não fosse efectuado se procederia à cobrança virtual.

Contudo, o novo CPT alterou as modalidades de cobrança dos impostos de tal forma que a partir da sua entrada em vigor deixou de se falar em cobrança virtual e em cobrança eventual, o que iria criar dificuldades se o legislador não previsse legislação transitória que vigorasse enquanto que a harmonização do sistema se não fizesse.

E assim surgiu o art. 7.º do Dec.-Lei 154/91, de 23/4, que dispôs: “Enquanto os respectivos códigos ou leis tributárias não forem adaptados às disposições de cobrança do novo código, os impostos de cobrança virtual continuarão a ser cobrados pelo actual regime, o qual também se aplicará à contagem dos respectivos prazos de reclamação ou impugnação judicial.”

E no tocante ao IVA aquela harmonização só se consumou com a publicação do Dec.-Lei 100/95, de 19/5.

O que deu origem a que se perguntasse como se deveria contar o prazo da impugnação judicial que se dirigisse contra uma liquidação efectuada nos termos que já se referiram.

A resposta a essa pergunta fez instalar a controvérsia de que acima se deu notícia.

No entanto, vem-se consolidando neste Supremo Tribunal jurisprudência que entende que um imposto cuja cobrança se converteu de eventual em virtual deve ser considerado um imposto de cobrança virtual e que, por isso, deve ser-lhe aplicado o art. 7.º do Dec.-Lei 154/91, já citado. - vd. os Acórdãos acima referenciados.

Sendo assim, o prazo para a impugnação judicial das referidas liquidações deverá ser contado de harmonia com o que se estabelece no art. 89.º do CPCI.

Ora nos termos deste preceito a impugnação judicial devia ser apresentada no prazo de 90 dias contados:

a) Do dia imediato ao da abertura do cofre para a cobrança das contribuições e impostos;

b) Do dia imediato ao da respectiva cobrança, quando feita eventualmente.

O dia da abertura do cofre corresponde ao primeiro dia do prazo em que a dívida pode ser cobrada. - vd. R. Carvalho e R. Pardal, CPC1, Anotado, 2.^a ed., pg. 398.

Descendo ao caso dos autos e aplicando-lhe os princípios acabados de expor constatamos que o Recorrente, na sequência de uma liquidação oficiosa, foi notificado para proceder, nos quinze dias imediatos, ao pagamento do imposto dela decorrente, tendo-lhe ainda sido dito que, caso o não fizesse, proceder-se-ia à cobrança virtual.

Essa conversão veio, efectivamente, a realizar-se em virtude de o Recorrente não ter procedido ao pagamento devido e, em consequência, foi o respectivo título debitado ao Tesoureiro em 8/5/92.

O que significa que a abertura do cofre se deu em 9/5/92.

Sendo assim, e sendo que esta impugnação foi apresentada em 3/7/92 é forçoso concluir que a mesma deu entrada dentro do prazo previsto no citado art. 89º do CPC1, isto é, foi tempestivamente apresentada.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1.^a Instância a fim de que, se nada o impedir, se conheça do mérito da causa.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Acto tributário. Acto lesivo. Acto preparatório. Retenção na fonte.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1- *Constitui acto preparatório não comprometedor do sentido da decisão final do procedimento - como tal não lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e contenciosamente irrecorrível - o despacho do Director Distrital de Finanças que ordena aos funcionários da DDF a apresentação de novo atestado de incapacidade, sem o qual deixariam de beneficiar de retenção na fonte desagravada nos termos do art. 4º do DL 42/91.*
- 2- *A retenção na fonte reporta-se à liquidação tributária e integra o processo de liquidação correlativo, motivo por que reveste a característica daquela, de definir com valor externo a situação jurídica do contribuinte e do substituto tributário.*

Recurso n.º 21.728; Recorrente: Luís Filipe de Faria Moreno Governa;
 Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator:
 Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Luis Filipe de Faria Moreno Governa, inconformado com o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), de 31.12.96, que indeferiu o recurso hierárquico interposto do despacho do Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo de 5.3.96, que o mandou notificar para apresentar novo atestado passado pela autoridade sanitária sobre a sua incapacidade resultante de hipovisão, sem o qual deixaria de beneficiar do disposto no art. 4º do DL 42/91, de 22.1, com a redacção do DL 95/94, de 9.1, veio do mesmo recorrer contenciosamente com fundamento em violações de lei por diversos erros nos pressupostos, designadamente invocando inconstitucionalidades e violação dos princípios da igualdade, da legalidade, da proporcionalidade e da prossecução do interesse público no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, pretendendo que o acto recorrido e o despacho de que se recorreu hierarquicamente sejam declarados nulos ou anulados.

A autoridade recorrida manteve o acto e respondeu, sustentando a irrecorribilidade do acto recorrido por este ser preparatório (interno), cabendo ao Rte impugnar o acto de liquidação final do imposto, esse sim uma acto administrativo definitivo se, entretanto, não lhe tivesse sido considerada a deficiência de que era portador, e defendendo o bem fundado do acto recorrido.

Nas conclusões das alegações, a Rte sustentou a lesividade do acto impugnado porque desde logo o rotula de portador de hipovisão, lhe ordena a apresentação do atestado médico e lhe estabelece cominação, deixando de beneficiar do regime de retenções na fonte estabelecidas para os portadores de invalidez permanente igual ou superior a 60% e se estava a comprometer a decisão final sobre a sua qualidade de portador de invalidez, pelo que, pelo menos, o acto seria destacável para efeitos de sindicabilidade contenciosa.

E debruçado sobre a questão de fundo, continua a manter estar o acto recorrido viciado nos termos que lhe imputou na petição e que teriam, por isso, sido violados os arts. 369º, 370º, 371º e 372º do C. Civil, 16º e 17º/a) e b) do CPT, 3º/1, 4, 5, 6, 6A, 133º 135º, 138º, 140º, 141º e 142º do CPA, 13º, 26º/1, 106º/2, 168º/1/i) e 2, 266º e 268º/4 da CR, 4º do DL 42/91, de 22.1, com a redacção do DL 95/94, de 19.4, 10º/1, 11º, 12º/4 e 44º do EBF, 42º do DL 360/71, de 21.8, e nºs 1 e 2 do DL 202/96, de 23.10.

E terminou como na petição do recurso.

A autoridade recorrida, nas alegações, voltou a invocar a irrecorribilidade do acto recorrido e que a Administração Fiscal procedeu de acordo com a lei.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o acto recorrido não é lesivo dos interesses do Rte porque se trata de um acto preparatório não destacável.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1- Em 5.3.96 o Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu despacho nos termos do qual alguns funcionários da DDF, entre os quais o Rte, deveriam ser notificados para, em 10 dias, apre-

sentarem novo atestado de incapacidade passado pela competente autoridade sanitária com data posterior a 15.12.95, sem o que deixariam de beneficiar do disposto no art. 4º do DL 42/91, de 22.1;

2 - Inconformado, o interessado recorreu hierarquicamente para o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, alegando a ilegalidade do despacho referido em 1 e da circular 1/96, de 31.1, com base na qual aquele foi exarado (fls. 11 do proc. inst);

3- Em 3.8.95 o Rte apresentou na RAG a declaração referida no art. 92º do CIRS, onde informou ser portador de deficiência de grau superior a 60%, com vista à aplicação da tabela de retenção de IRS aos sujeitos passivos deficientes, nos termos do artº 4º DL 42/91, de 22.1 (fls.11);

4- Pela Circular da DGCI 1/96, de 31.1., foi determinado que os sujeitos passivos portadores de hipovisão que quisessem usufruir da isenção do IRS deveriam obter junto das autoridades de saúde a confirmação da sua deficiência com data posterior a 18.12.95, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas antes daquela data (fls. 8);

5- O despacho referido em 1 foi notificado ao Rte em 11.3.96 (fls. 3);

6- Em 13.9.96 foi exarado pelo Director de Serviços da DGCI parecer que concluiu a afirmar que o acto em causa não incorre em violação de lei ou em qualquer outro vício, pelo que o recurso hierárquico não merece provimento (fls. 5 a 10);

7- Foram proferidos pelo Subdirector-Geral, em 16.9.96, e pelo Director-Geral, em 18.9.96, despachos de concordância com o parecer aludido em 6;

8- Em 31.12.96 a autoridade recorrida despachou: "Nego provimento ao recurso pelas razões expostas".

Quer o acto recorrido (referido no item 8) quer o acto mantido por aquele em recurso hierárquico são afrontados neste recurso contencioso em função do seu carácter alegadamente lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos do Rte.

Sendo a decisão sobre o recurso hierárquico de simples manutenção ou conformação com o despacho do subalterno (referido em 1) só a natureza deste importa à questão porque em nada altera essa natureza a ocorrência da interposição de recurso hierárquico e a subsequente decisão do superior.

Ora, o teor do acto apenas manifesta que a autoridade decidente ordena a convocação dos interessados (entre eles o Rte) para o cumprimento de um "dever de colaboração na instrução do processo" (cf. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 162) destinada à produção dos meios indispensáveis ao conhecimento e prova da situação de incapacidade relevante para os fins do benefício fiscal referido no art. 4º do DL 42/91 e 44º do EBF.

Embora a investigação do facto isento não dependa de requerimento do particular, sempre haverá que se apurar a verdade material da verificação dos seus pressupostos (aut. e ob. citados, p. 114, impendendo sobre o beneficiário a prova "perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam" - art. 9º do EBF.

Tal manifestação de vontade decisória é característica do acto preparatório de um procedimento, na modalidade de acto instrutorio ou de aquisição (cf. aut. e ob cit., a fls. 193), inserido "num procedimento administrativo, onde tem apenas uma função instrumental e preordenada à produção do acto final" (cf. G.

Canotilho, em anot. na RLJ 123º/117), que será, *in casu*, a operação de retenção na fonte a efectuar pela entidade pagadora.

O que se harmoniza, à perfeição, com a consideração do tipo legal de acto, que é elemento subsidiário da interpretação do alcance de qualquer acto administrativo, relativamente ao teor verbal do mesmo (cf. Pleno da 1.ª Sec. do STA, de 24.11.88, em AD 331/977).

Recorde-se que o acto em causa se reporta à sujeição passiva dos funcionários ao IRS incidente nos rendimentos auferidos pelo trabalho dependente prestado e à correlativa substituição tributária assumida pela entidade devedora das remunerações, sobre a qual impendem as obrigações de deduzir nelas o valor previsto na lei por conta do IRS do ano em curso e de entregar as quantias retidas ao Estado (art. 92º do CIRS).

Estes actos reportam-se ainda, embora de forma especial (tal como acontece com a autoliquidação ou com o pagamento por conta), à liquidação tributária e integram o processo de liquidação tributária respectivo, sendo que é aquele acto de liquidação (em sentido amplo) que vem a definir "o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária (...) e para o segundo o dever de a prestar" [cf. Cardoso da Costa, em Curso (...), p. 414].

A situação abstracta decorrente do acto tributário, em que aqueles referidos actos se integram, conforma, assim, de modo completo e esgotante, o *status* do contribuinte (e do substituto) relativamente à situação tributária subjacente, sendo que nessa área define a esfera dos direitos e interesses legalmente protegidos que aos referidos sujeitos passivos respeitam.

Em termos de legalidade nada sobrarão para outros actos (entre os quais o recorrido) que concorram para a referida definição da situação jurídica dos sujeitos passivos em relação ao imposto, o que reflecte a aplicação do princípio da legalidade tributária (art. 106º/2 da Constituição) e dos seus derivados - o da tipicidade fechada, o da indisponibilidade do tipo legal e o da proibição da discricionariedade fiscal.

Princípios que ainda dominam o regime das garantias dos contribuintes, também sujeitas a estrita legalidade e que se revelam, mormente, através dos direitos de reclamar e impugnar regulados na lei (arts. 19ºc), 84º, 91º, 95º, 118º, 199º e 286º, - e para o caso específico da retenção na fonte art. 152, na redacção do art. 2º do DL 47/95, de 10/3, todos do C. P. Tributário.

Como, então, qualificar o acto em causa, que, simplesmente, ordenou a apresentação da prova da referida incapacidade, sabido que tal situação tributária só poderia resultar e definir-se através dos actos ou universo de actos acima enunciados?

Sem dúvida que destituído de autonomia e conseqüente impugnabilidade directa (cf. A. Xavier, ob. cit., p. 257, e Aspectos fundamentais do contencioso tributário, p. 52), sendo que a esfera de direitos e interesses dignos de tutela do Rte permaneceu intacta apesar de o acto se ter praticado, pela simples razão de o mesmo a não poder lesar no plano normativo em que o acto tributário (ou a integrante retenção na fonte) e as garantias do contribuinte se sediam.

A constituição dos débitos perante o fisco, quer dos recorrentes, quer do substituto fiscal, é indiferente que acto recorrido tenha sido praticado ou não, porquanto só aqueles outros referidos, atinentes à liquidação e retenção na fonte, se projectam na esfera jurídica dos par-

ticulares, constituindo a relação tributária e logrando a produção de efeitos lesivos que os tornam objecto de reacção contenciosa.

O que vem a confirmar a conclusão alicerçada no teor textual do acto.

Entendido, assim, o acto recorrido como prodrómico, senão mesmo interno, não comprometendo definitivamente e em certo sentido a decisão final a adoptar, a conclusão será que o dito não é lesivo dos direitos e interesses dignos de tutela do Rte, pelo que é irrecurível contenciosamente.

E sendo contenciosamente irrecurível aquele acto, há que rejeitar o presente recurso por manifesta ilegalidade.

Resultando prejudicado pela solução o conhecimento do fundo da causa.

Termos em que se decide rejeitar o presente recurso por manifesta ilegalidade.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 40 000\$00 e 50%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

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 Tribunal Central Administrativo 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 22 145; Recorrente: Paul Hember (Portugal), Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. PAUL HEMBER (PORTUGAL), LDA, actualmente com a designação de ACTION & GAVEY, SA, com sede na Rua Augusto Santos, 2 - 4.ª Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, as liquidações de contribuição industrial, Grupo A, relativas aos anos de 1986, 1987 e 1988, efectuada pela Repartição de Finanças do 10.º Bairro Fiscal de Lisboa.

O Mmº Juiz do 4º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Nas suas alegações, assaca à sentença recorrida vícios de violação de lei, concretamente das seguintes normas: art. 268º, n.ºs. 3 e 4 da CRP e art.ºs. 19º e 84º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Dada vista ao M.P., veio o EPGA sustentar que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, razão por que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Ouidas as partes sobre tal questão prévia, apenas se pronunciou a recorrente, defendendo que “a inclusão nas alegações de referência discursiva à matéria de facto... não constitui embargo a que esse Supremo Tribunal Administrativo possa conhecer do mérito do recurso”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do M. P.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...
“...
“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª 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 a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Escreve o Ilustre Magistrado:

“Nas conclusões 5ª, 12ª e 13ª das suas alegações, o recorrente afirma factos, dos quais pretende extrair consequências jurídicas, que o Mmº Juiz *a quo* não estabeleceu”.

Vejamos o que consta dessas conclusões:

“5. Em 20/11/91 foi enviada à ora recorrente a certidão requerida, mas dela apenas constava o relatório da fiscalização, que remetia para 56 documentos que constituíram a base de determinação dos proveitos e custos fixados, mas que não se encontravam anexos à dita certidão e sem fornecer a sua identificação.”

“12. No caso sob apreço, a primeira certidão de “fundamentos” notificada à ora recorrente apenas continha o relatório da fiscalização, fixando os proveitos e custos da empresa em causa, e remetendo para diversos documentos que não se encontravam devidamente identificados, sendo que, relativamente a algumas verbas, nem sequer remetia para qualquer documento (ex.: percentagem de 37,5% de outros custos, para além dos custos de vendas)”.

“13. E nem sequer se diga que a ora recorrente deveria ter conhecimento dos documentos em causa, por se tratar de documentos que se

encontravam na empresa, pois quando recebeu a primeira certidão, por falta de identificação e, nalguns casos, de mera indicação dos mesmos, não podia saber, nem tal lhe era exigível, de que documentos se tratava”.

Como resulta do ora transcrito, não há realmente dúvidas que o impugnante traz ao recurso determinados factos que, em cotejo com a sentença, logo se vê que nesta não foram considerados.

Daqui resulta pois que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

É certo que diz a recorrente - e bem - que só lhe é possível extrair consequências jurídicas a partir de um quadro fáctico determinado.

Isso é exacto.

Mas o problema, para aferir da competência hierárquica deste Tribunal, é saber se os tais factos, invocados nas alegações de recurso pela recorrente, estão ou não contidos no probatório da sentença.

E a resposta é, como vimos, negativa.

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 Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Pode, entretanto, o recorrente prevalecer-se do disposto no art. 47º, n. 2 do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo impugnante Paul Hember (Portugal), Lda., actualmente com a designação Action & Gavey, SA.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 30.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso “per saltum”; matéria de facto; incompetência, em razão da hierarquia do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Questionando-se, nas conclusões do recurso “per saltum”, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia do S.T.A. e pela competência do Tribunal Central Administrativo para aquele conhecer.*

Recurso n.º 22.166 em que é recorrente Mário Fernandes Moreira dos Santos e recorrida a Fazenda pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Mário Fernandes Moreira dos Santos, não se conformando com a decisão, a fls. 268 e seguintes, do 1.º juízo do T.T. de 1.ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além do mais, afirma:

1 – Ter sido autorizada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a suspensão da venda (conclusão 1ª).

2 – Que requereu a suspensão da venda pelas 8,45 h do dia 15/5/96 e que se encontrava designada a abertura de propostas pelas 10 horas do mesmo dia (conclusão 3ª).

3 – Que lhe foi concedido o prazo de 1 hora e 15 minutos para poder saldar parte da dívida em execução fiscal (conclusão 4ª).

4 – Que os inquilinos não estavam presentes no acto da praça.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º foi de parecer que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito o que determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A., para dele conhecer.

Ouvidas as partes, sobre esta questão, nada disseram.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Começando por conhecer da questão suscitada pelo M.º P.º, pois que, para além de ser do conhecimento officioso, logra prioridade.

Como é sabido, o âmbito do recurso é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação (v. art.ºs 684º e 690º do C. P. Civil).

A matéria atrás extractada, retirada das conclusões do recurso, logra enquadramento no domínio factual, visto que se trata de captar ocorrências da vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Semelhante matéria, porém, não encontra rasto na peça recorrida.

Significa isto que o recurso tem também, por fundamento, matéria de facto.

Ora, nos termos do art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. à Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. apenas compete, no que respeita a recurso interposto de decisão dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, como é o caso, conhecer dos fundamentos de direito.

Nessas circunstâncias, se o recurso versar de matéria de facto e de direito é competente por dele conhecer o hoje designado Tribunal Central Administrativo, nos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F..

Nesta conformidade, acorda-se em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Abílio Madeira Bordalo* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Natureza do prazo para impugnar.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo da impugnação judicial é peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, pelo que o seu decurso extingue o direito de impugnar.

Recurso n.º 22.184; Recorrente: CUNHAVIC - TURISMO LDA;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Cunhavic - Turismo, L.^{da}, recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, indeferiu liminarmente a petição inicial da impugnação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A recorrente deu entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo a uma petição inicial de impugnação judicial de reclamação graciosa cujo indeferimento lhe havia sido notificado em 5-1-95;

2. A decisão recorrida considerou que a recorrente dispunha de um prazo substantivo (artº 49º 1 e 2 do CPT), com a duração de 8 dias (artº 123º 2 do CPT) para deduzir a sua impugnação;

3. Considerou ainda que a entrega da petição pela recorrente em 16-1-95 foi intempestiva;

4. Indeferindo liminarmente a referida peça processual (artº 474º 1 c) do CPT);

5. O Prazo estabelecido no nº 2 do artº 123º do CPT é peremptório, de caducidade e conhecimento oficioso;

6. Na falta de disposição específica o CPC é supletivo do CPT;

7. Nos termos do artº 145º 5 do CPC o acto pode ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento imediato de uma multa;

8. A recorrente podia dar entrada à sua petição de impugnação nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo (16, 17 e 18 de Janeiro);

9. O artº 49º 1 e 2 do CPT só abrange os prazos a observar na fase administrativa do processo de contra-ordenação;

10. A petição de impugnação possui natureza diversa e é dirigida a um titular da função jurisdicional e não a um ente administrativo;

11. Assim no caso em apreço deve aplicar-se não um prazo de natureza substantiva mas sim um prazo processual ou adjectivo (cfr. artºs 123º 2 do CPT e 145º 5 do CPC).

12. Pelo que a sentença recorrida violou, por errada interpretação, os artºs 49º 1 e 2, 123º 2, artº 1.º f) e 2º do CPT e artº 279º do CPC e 145º 1 e 5 do CPC.

O E MMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

O prazo de impugnação judicial, na sequência de indeferimento de reclamação graciosa, e contado nos termos do artº 279º do C. Civil, por força do artº 49º 2, com referência ao nº 1, do CPT.

Ao contrário do que pretende a recorrente tal referência a impugnação judicial não se reporta ao de recurso de decisão de aplicação de coimas, que até aparece inserido na mesma disposição, o que seria absurdo que na mesma norma o legislador se referisse a um mesmo tipo de processo com duas designações diferentes.

Não sendo a impugnação judicial o meio próprio para atacar decisões de aplicação de coimas, não teria sentido que o legislador se lhe referisse dessa forma naquele artº 49º 2.

O prazo de que a recorrente dispunha para atacar a reclamação graciosa conta-se de harmonia com o artº 279º do C. Civil, pelo que é correcta a decisão que indeferiu liminarmente a petição.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Na sequência da notificação que lhe foi feita da dita liquidação, a impugnante reclamou graciosamente, tendo-lhe a respectiva decisão sido notificada em 5-1-95 – ver fls. 24 da reclamação apensa;

b) A petição inicial desta impugnação deu entrada em 16-1-95.

3. Com fundamento nestes factos e porque considerou intempestiva a impugnação a decisão recorrida indeferiu liminarmente a petição inicial, uma vez que dispunha a recorrente do prazo substantivo de 8 dias, nos termos do artº 49º 1 e 2 do CPT e 123º 2 do CPT, a contar de 5-1-95, para deduzir impugnação, a qual apenas deu entrada em 16-1-95.

Não questiona a recorrente que o prazo para impugnar na situação dos autos era de 8 dias, nos termos do artº 123º do CPT, que a data da notificação ocorreu em 5-1-95 e que a data da entrada da petição aconteceu em 16-1-95. Acrescenta, ainda, fls. 30 vº, que o primeiro dia do prazo ocorreu no dia 6-1 (sábado) e o último no dia 13-1 (sexta-feira) pelo que podia a petição dar entrada nos três dias subsequentes, ou seja, nos dias 16, 17 e 18 de Janeiro, “ficando a validade daquela peça processual dependente da multa calculada nos termos do nº 5 do referido artigo 145º do Código do Processo Civil”.

A única questão controvertida nos presentes autos consiste em determinar se o referido prazo de 8 dias tem natureza substantiva como se decidiu na decisão em apreciação ou natureza adjectiva ou processual como pretende a recorrente.

A jurisprudência deste tribunal entendeu, num primeiro momento, até à entrada em vigor do ETAF e LPTA, que o prazo de 90 dias para impugnar (previsto no artº 89º do CPC) deveria ser contado como um prazo adjectivo, pois se entendia que a impugnação judicial constituía um verdadeiro recurso tendente à anulação do acto tributário afectado de ilegalidade, pelo que tal prazo devia ser contado nos termos do artº 144º 3 do C. P. Civil.

Contudo, a mais recente e uniforme jurisprudência passou a entender, após a publicação do referido ETAF e LPTA, que se tratava de um prazo de natureza substantivo e que, por isso, devia ser contado nos termos do artº 279º do C. Civil, uma vez que o artº 28º da LPTA expressamente ordenou que assim se contasse.

Por isso igual modo de contagem do prazo foi adoptado para a impugnação judicial, uma vez que esta vinha sendo entendida como um recurso contra o acto tributário de liquidação. Acresce que não se estava perante um prazo judicial pois que o processo judicial, só se ini-

cia com a entrada da petição e o art.º 28º 2 da LPTA não ignorava a crescente subjectivação do contencioso administrativo.

Para esta orientação o prazo da impugnação e do recurso contencioso tem natureza substantiva, é de caducidade e não judicial, pelo que não lhe é aplicável o art.º 144º do C. P. Civil mas o art.º 279º do C. Civil.

A título de exemplo cita-se o Ac. deste Tribunal de 22-9-93, Rec. 16.140, Ap. D.R., P. 2893, onde se encontra citada abundante jurisprudência num e noutro sentido.

No actual CPT encontra-se tal questão expressamente resolvida pelo art.º 49º que remete para o citado art.º 279º do C. Civil.

Podemos, por isso, concluir que o prazo da impugnação judicial é peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, pelo que o seu decurso extingue o direito de impugnar.

Assim tendo decidido, a sentença em apreciação não merece a mesma censura pelo que deve ser mantida.

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

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

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — António Pimpão (Relator) — Benjamin Rodrigues — Almeida Lopes. — Foi presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto: Incompetência do S.T.A., em razão da hierarquia; competência do T.C.A..

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 22.255 em que é recorrente AIRC – Associação de Informática Lda Região Centro e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

AIRC – Associação de Informática da Região Centro, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T de 1ª Instância de Coimbra, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto de decisão aplicativa de coima, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

a) Mas esta falta foi provada por divergência de interpretação do art.º 2º deste mesmo código, a qual veio a ser esclarecida pelo Senhor

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pelo douto despacho de 3/11/94 (conclusões 3).

b) Esclarecida esta situação, foram todos os impostos pagos no dia 30/11/94 e por tal existiu justificação para o facto.

O Exm^o Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A. foi do parecer que as informações atrás referidas se inserem no domínio factual e não foram estabelecidas na sentença recorrida.

Ouvida a recorrente, sustentou que o recurso respeita apenas a questões jurídicas.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Confrontadas as conclusões atrás extractadas com a sentença recorrida, desde logo resulta ser esta omissa quanto à questão de saber se a falta de entrega do imposto se deveu a divergência de interpretação de uma norma jurídica, nem qual a interpretação que lhe foi dada pelo SEAF, nem tão-pouco se os impostos em dívida foram pagos e em que data.

Todavia, estas questões, na medida em que se relacionam com ocorrências da vida real, são de situar no domínio da matéria factual que não na do direito, visto que não está em causa a interpretação a aplicação da lei.

Donde se conclui que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Acontece, porém, que o S.T.A., nos termos do art.^{os} 21^o n.^o 4 e 32^o n.^o 1 al. b) do E.T.A.F. e 223^o do C.P.T., apenas conhece, nos processos inicialmente julgados na 1^a Instância, de matéria de direito.

Por outro lado, vertendo-se nas conclusões do recurso matéria de facto e direito, é competente para daquele conhecer o ora designado Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

IRC. Autoliquidação: Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Prazo. Art.º 111º n.º 2 do CIRC (redacção do DL. n.º 138/92, de 17/6). Art.º 151º n.º 1 do CPT (redacção do DL. n.º 47/95, de 10/3).

Doutrina que dimana da decisão:

1.— A dedução de reclamação graciosa da autoliquidação do IRC é pressuposto especial da sua impugnabilidade judicial.

2— *Depois da redacção dada ao n.º 2 do art.º 111º do CIRC pelo DL. n.º 138/92, de 17/6, e antes da alteração ao n.º 1 do art.º 151º do CPT feita pelo DL. n.º 47/95, de 10/3, o prazo para se deduzir a reclamação graciosa da autoliquidação do IRC passou a ser de 2 anos.*

Recurso n.º 22 283; Recorrente: Laboratórios Pfizer S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues

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

A — O relatório.

1. LABORATÓRIOS PFIZER, S.A., dizendo-se inconformada com a sentença de 14/4/97 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que, julgando «procedente a excepção peremptória de caducidade ou de falta do preenchimento da condição do exercício do direito de impugnação», suscitada pelo Ministério Público, absolveu a Fazenda Pública do pedido de anulação parcial do acto de autoliquidação do IRC concernente ao ano de 1991 correspondente à não consideração como custo fiscal de tal imposto do montante da derrama liquidada relativamente ao mesmo ano e actividade, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e o prosseguimento da lide para conhecimento do pedido.

2. A decisão recorrida estribou-se no entendimento de que a reclamação graciosa na sequência de cujo indeferimento se interpôs a impugnação judicial do IRC havia sido deduzida fora do prazo legal, ou seja, quando já estava caducado o direito de a formular, porquanto, de acordo com a redacção original do n.º 1 do art.º 151º do C. P. Tributário, a impugnante estava obrigada a fazê-la dentro do prazo de 90 dias contados do pagamento do imposto autoliquidado e ela fizera-o para além desse prazo, pois aquele ocorreu em 29/4/93 e a reclamação apenas foi feita em 28/4/95.

Aduz ainda que a nova redacção dada ao preceito pelo DL. n.º 47/95, de 10/3, não tem aplicação retroactiva, dispondo apenas para o futuro, de acordo com o art.º 12º do C. Civil, não podendo resuscitar os prazos que já se tinham consumado com a consequência da consolidação dos respectivos actos.

Finalmente argumenta que o n.º 2 do art.º 111º do CIRC, que fora invocado pela Fazenda Pública, não era aplicável ao caso porque essa legislação, ao não ser ressalvada pelo diploma - o DL. n.º 154/91, de 23/4 - que aprovou o Código de Processo Tributário, se tinha de considerar revogada de acordo com o seu art.º 11º.

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido, em síntese, sob o fundamento de que o prazo para a dita reclamação era de dois anos por força do disposto no n.º 2 do art.º 111º do CIRC, segundo a redacção dada pelo DL. n.º 138/92, de 17 de Julho, e sob o pretexto de que, independentemente disso, sempre se teria de aplicar retroactivamente a nova redacção dada ao n.º 1 do art.º 151º do CPT pelo DL. n.º 47/95 porque «as normas em matéria de garantias dos contribuintes são sempre retroactivas ou o de que a transferência patrimonial subjacente a uma relação jurídico-tributária só se encontra consolidada quando se encontra esgotado o quadro jurídico-tributário em

que se pode manifestar processualmente a desconformidade de entendimento entre o contribuinte e o fisco».

4. A Fazenda Pública contra-alegou por adesão à tese da sentença.

5. O Ex.^{mo} Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que a recorrente se apoiaria na aplicação retroactiva do n.º 1 do art.º 151.º do C. P. T. e que, não estando prevista essa retroactividade, a solução decorreria do princípio *tempus regit actum*.

B — A fundamentação.

Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

6. A questão decidenda.

É a de saber se o prazo da reclamação graciosa que é condição da impugnação judicial contra o acto de autoliquidação do IRC praticado em 29/4/93 é de 90 dias segundo a redacção original do n.º 1 do art.º 151.º do CPT ou de 2 anos de acordo com a redacção dada ao n.º 2 do art.º 111.º do CIRC pelo DL. n.º 138/92 ou segundo a versão dada àquele preceito pelo DL. n.º 47/95.

7. O quadro de facto.

Na decisão da questão o tribunal *a quo* deu como provado o seguinte quadro de facto:

a) A recorrente entregou na R. de Finanças a declaração modelo 22 relativa ao exercício de 1991 em 29/4/93 onde apurou o lucro tributável de Esc. 823 546 972\$00 do qual resultou o IRC de Esc. 296 476 910\$00 e a derrama de Esc. 29 647 691\$00.

b) No apuramento daquele lucro tributável não foi considerado com custo do exercício o referido montante relativo à derrama supra.

c) Por requerimento apresentado na R. de Finanças em 28/4/95 a recorrente deduziu reclamação graciosa na parte em que não considerou como custo fiscal do exercício a referida derrama para determinação da matéria colectável, a qual foi indeferida e de que foi notificada em 6/10/95.

d) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na R. de Finanças em 3/11/95.

8. O mérito do recurso.

É ponto incontroverso - e nem as partes discutem isso - que a dedução da reclamação graciosa é, no caso da autoliquidação do IRC, condição da sua impugnação judicial, ou seja, que ela funciona como pressuposto especial da sua recorribilidade judicial.

É o n.º 1 do art.º 151.º do C. P. T., em qualquer das versões que o mesmo teve, que expressamente o afirma ao dizer que «em caso de erro na autoliquidação, a impugnação judicial será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa para...».

Segundo a redacção original do preceito, o prazo para essa reclamação graciosa era de 90 dias «após o pagamento ou da apresentação da declaração, quando a este não houver lugar».

A conformação substantiva da reclamação graciosa como pressuposto da impugnabilidade judicial do respectivo acto tributário, no caso da autoliquidação do IRC, não estava, então, prevista no Código do IRC que regia o respectivo tipo tributário, nem no anterior CPCI que antecedeu o CPT: ela foi feita, em primeira mão, por aquele preceito deste CPT.

O art.º 111.º do CIRC, na redacção então vigente - que era a original -, limitava-se a prever o direito dos «sujeitos passivos de IRC, seus representantes e as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto» a reclamarem ou impugnarem a res-

pectiva liquidação (n.º 1) e a prescrever que «os prazos de reclamação ordinária e de impugnação» se contava na hipótese convocada para os autos «a partir do dia imediato ao do pagamento do imposto, ao da notificação para pagamento...» e que «o prazo de reclamação extraordinária é de um ano e contar-se-á nos termos do número anterior ou de harmonia com o disposto no § único do art.º 87º do Código de Processo das Contribuições e Impostos na hipótese aí prevista».

O cruzamento deste regime com o que regulava as reclamações administrativas que eram admitidas no domínio do CPCI - reclamações ordinárias e extraordinárias -, levava ao postulado lógico de que as reclamações ordinárias tinham de fazer-se dentro do prazo fixado no art.º 82º do CPCI e as extraordinárias, ou dentro do prazo fixado no n.º 2 do art.º 111º do CIRC, ou dentro do estipulado no § único do art.º 87º daquele código.

Por seu lado, no domínio do CPT, e porque este abandonou o instituto da reclamação extraordinária e passou a admitir apenas um sucedâneo próximo do da reclamação ordinária que estava prevista no CPCI - que foi o da reclamação graciosa -, o prazo passou a ser unicamente de 90 dias a contar dos eventos citados no referido n.º 1 do art.º 151º.

A circunstância de o CPT não prever a figura da reclamação extraordinária que estava prevista no seu antecessor CPCI (art.ºs 87º e 88º) levou o legislador do CIRC a ter de harmonizar o regime daquele art.º 111º onde se previa a utilização de tal modo de impugnação administrativa⁽¹⁾ com aquele código.

Isso foi feito através do DL. n.º 138/92, de 17/7, de que foi emitido a coberto da autorização legislativa concedida na Lei de Orçamento n.º 2/92, de 9 de Março.

Ora, ao efectuar essa sincronização e como modo de compensação pela abolição, no domínio do CIRC, do meio de impugnação administrativa da reclamação extraordinária e do prazo em que ela podia ser feita, o n.º 2 do seu artigo 111º passou a dispor que «a faculdade referida no número anterior (a da reclamação e impugnação, leia-se) é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos art.ºs 151º a 153º do Código de Processo Tributário, com excepção do prazo para a reclamação da autoliquidação que é de dois anos».

Sendo assim, esta disposição, que é posterior em relação à redacção original do n.º 1 do art.º 151º do CPT, revogou, na extensão nele precisada do prazo para a dedução da reclamação do IRC, o que aquele dispunha sobre a mesma matéria, de acordo com a regra proclamada no n.º 2 do art.º 7º do Código Civil.

Tal quer dizer que o prazo da reclamação graciosa do IRC, a partir da entrada em vigor da nova redacção dada ao n.º 2 do art.º 111º do CIRC, passou a ser de dois anos a contar dos eventos referidos no n.º 1 do art.º 151º do CPT.

Deste modo, a alteração posteriormente introduzida pelo falado DL. n.º 47/95, de 10/3, no n.º 1 do art.º 151º do CPT, não teve outro sentido que não fosse o de proceder à harmonização do que sobre a maté-

(1) No n.º 5 do art.º 111º do CIRC prescrevia-se: «o prazo de reclamação extraordinária é de um ano e contar-se-á nos termos do número anterior ou de harmonia com o disposto no § único do art.º 87º do Código de Processo das Contribuições e Impostos».

ria dos prazos de reclamação graciosa dispunham ambos os preceitos, como se colhe do seu exórdio.

Segundo emerge do probatório, a recorrente entregou a declaração do IRC impugnado em 29/4/93, ou seja, já no domínio de vigência da versão do n.º 2 do art.º 111º do CIRC dada pelo citado DL. n.º 138/92.

Deste modo, o prazo para deduzir a reclamação graciosa, que é condição necessária da impugnação judicial da autoliquidação do IRC em causa, devia ser aferido por tal preceito, sem necessidade de apelo a qualquer eficácia retroactiva do novo regime do n.º 1 do art.º 151º do CPT, sendo, assim, de dois anos.

Esse prazo apenas expirava, consequentemente, de acordo com a regra da al. c) do art.º 279º do C. Civil, que é um preceito geral sobre matéria de prazos, em 29/4/95.

Ora, a recorrente formulou-a na véspera, ou seja, em 28/4/95. Não ocorreu, pois, a caducidade do direito de reclamação e, consequentemente, também não existe qualquer ilegalidade, pela falta do citado pressuposto especial de recorribilidade, qualquer ilegalidade da interposição da impugnação especial.

Tanto basta para se concluir que não poderá manter-se o decidido que vem refutado: a decisão sofre de erro de julgamento em matéria de direito.

A resposta dada a este fundamento de recurso dispensa a apreciação dos demais por o seu conhecimento estar prejudicado (art.ºs 660º n.º 2, 713º n.º 2, 726º e 749º do C. P. Civil).

C — A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir termos no tribunal *a quo*.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida contra-alegante.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acordão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Alegando-se em recurso de decisão da 1.ª instância factos que não constam do quadro factual desenhado na sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a homónima Secção do Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 22.310 em que é Recorrente F.A. Caiado — Indústria de Produtos Alimentares, S.A. e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmo. Sr. Cons^oDr. MENDES PIMENTEL.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — F. A CAIADO — INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES S.A., com sede em Caldas da Rainha, interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Tributário de 1^a Instância das Caldas da Rainha, que julgou procedente a acusação proferida em processo de transgressão, quanto ao imposto profissional no montante de 3.514.826\$00 e juros compensatórios de 744.180\$00.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões.

a) *O presente processo de transgressão instaurado em 1986, ou eventualmente em 12/10/83, tem por base o não pagamento pela arguida, do Imposto Profissional relativo ao ano de 1982.*

b) *Contudo, a arguida só foi notificada para contestar o referido processo em 13/3/97.*

c) *Sucedem porém que, de acordo com o art. 115.º § 1.º do C.P.C.I., que constitui uma excepção à regra geral do art. 27º do mesmo Código, o prazo de prescrição do procedimento judicial é de 5 anos, o mesmo valendo para o facto de um processo se encontrar parado por período excedente a esse lapso de tempo sem a prática de qualquer acto que o possa interromper — Cf. Ac. do STA. de 16/10/1960 citado.*

d) *Mesmo que assim não se entenda, com a entrada em vigor (1/7/91) do C.P.T. considera-se revogado o C.P.C.I. (art. 11º do Dec.-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril), aplicando-se o C.P.T. aos processos pendentes.*

Assim,

e) *De acordo com os arts 2.º, n.º 1, 4.º e 34.º do C. P. T o prazo geral de prescrição das obrigações tributárias e juros das mesmas decorrentes é de 10 anos, pelo que, o processo de transgressão em crise se encontra prescrito, pelo menos, desde o final do ano de 1996.*

f) *Aliás, conforme foi já doutamente decidido pela sentença proferida em 8/4/97 para o processo judicial tributário, o qual tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal (art. 118º, n.º 1 C. P. T), devendo a mesma ratio predir quanto ao processo de transgressão.*

g) *Ao decidir em contrário, a dita sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria violou os arts 115.º(1 do C.P.C.I. e os arts 2.º, n.º 1, 4.º, 11.º e 34.º do C.P.T.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Meritíssimo Juiz proferiu despacho de sustentação.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, por na conclusão f) a recorrente afirmar um facto que não foi dado como provado na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas a recorrente se pronunciou afirmando que o Tribunal Central Administrativo apenas foi declarado instalado a partir de 15-9-97 e o recurso foi interposto em 5-9-97.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) No ano de 1982, a arguida encontrava-se colectada em C.I., grupo A, pela Rep. de Finanças de Caldas da Rainha, tendo pago remunerações a empregados seus aos quais deduziu a título de imposto profissional 1.262.585\$00, 1.701.504\$00, 1.782.503\$00, 1.112.256\$00 e 586.842\$00, respeitante aos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º Tr. e ao mês de Dezembro, quantias estas que não entregou nos cofres do Estado nos meses de Abril, Julho, Outubro e Dezembro de 1982 e Janeiro de 1983, respectivamente;

b) De Abril de 1975 a Junho de 1982 a arguida esteve sujeita a autogestão e intervenção Estatal que terminou em 30.05.82;

c) Por despacho de 19.12.85 de SESEAF foi autorizado à arguida o pagamento do I. profissional e do I. de transacções dos anos de 75 a 82, em 18 prestações semestrais não tendo ela pago a 14.º à 18.º prestação, sendo o imposto profissional ainda em dívida e do ano de 1982 do montante de 3.514.829\$00;

d) A arguida foi notificada em 27.11.83 nos termos do art. 117º do C.P.C.I. (cfr doc. de fls. 24 e 25) e em 13.03.97 nos termos e para os efeitos do art. 127º do C.P. C.I.;

e) O processo de transgressão foi instaurado em 12.10.83;

f) Em 23.08.94 foi instaurado, a requerimento da aqui arguida, no T. J. da Comarca de Caldas da Rainha o processo de recuperação de empresa registado sob o n.º 380/94;

g) No processo referido em f), a arguida relacionou a ainda de imposto profissional no montante de 4 180 000\$00;

h) Por decisão transitada em julgado em 21.11.95, foi homologada a medida de gestão controlada pelo período máximo de 3 anos (cfr fls. 125 a 183), tendo-se o Estado absterido relativamente à medida que foi aprovada (cfr fls. 125 a 183).

3 — Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo

Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decidum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41.º, nº 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, 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.

5 — No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a recorrente afirma na conclusão f), com referência à alínea e), que foi decidido por uma sentença de 8-4-97 (que nas alegações se diz ter sido proferida em 18-4-97 -ponto 16) que o prazo geral das obrigações tributárias é de 10 anos.

Na decisão recorrida não se dá como provado que tal sentença tenha sido proferida e tenha o conteúdo indicado.

A questão de saber se foi ou não proferida uma sentença num processo que não é aquele em que é interposto o recurso e se ela tem o conteúdo indicado pela recorrente ou outro qualquer é uma pura questão de facto, pois para a decidir não é necessário, directa ou indirectamente qualquer norma jurídica.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal matéria de facto para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, nº 1, alínea b) e 41º, nº 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 1 de Abril de 1998 — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — Fui presente: *António Mota Salgado*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa 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 (art.ºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 721 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 art.º 712º do CPC; três graus de jurisdição pode constituir uma extensão ilimitada de 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 n.º 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei n.º 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei n.º 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 artigo 721º, n.º 4, do CPC, por força do Decreto-Lei n.º 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 e 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 n.º 6 do preâmbulo do DL n.º 138/83 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 da 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. Ai 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 artigo 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 com a vontade de recorrer. Ora, entendendo que o recurso per saltum para o STA, quando se podia recorrer, de facto para a 2.^a 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 2.^a Instância, e essa parte é a decisão de facto.

É a prática de 10 anos de ETAF aí está para provar o acerto deste voto de vencido.

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Imposto automóvel; contencioso de anulação; recurso; inadmissibilidade de pedido hipotético.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — É inadmissível o pedido de revogação da decisão recorrida, a fim de que se proceda a nova liquidação, a contrastar com a anterior, por forma a que se opte pela mais favorável ao contribuinte impugnante, quando se alega a eventualidade de nesta ter sido liquidado imposto automóvel em excesso.

Recurso n.º 22.369, em que é recorrente Ministério Público e recorrido Joaquim Manuel Costa Gonçalves e Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, não se conformando com a sentença do M.º Juiz daquele Tribunal, a fls. 41 e seguintes, que julgou improcedente a impugnação deduzida por Joaquim Manuel Costa Gonçalves contra um acto de Liquidação do imposto automóvel, daquela interpôs recurso para este STA, terminado as suas alegações com a formação do seguinte quadro conclusivo:

1 — O acórdão do TJC junto aos autos, apesar de preferido no âmbito da vigência do DL 152/89, de 10/5, procedeu à interpretação do art.º 95º do Tratado no âmbito da análise do I.A., interpretação essa que não poderá deixar de ser respeitada e acolhida quer nos seus considerandos quer na parte decisória.

2 — E de acordo com as respostas dadas pelo TJC às questões prejudiciais que lhe foram formuladas deve dar-se como assente que “a cobrança por um Estado —membro de um imposto sobre veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao art.º 95º do Tratado quando o montante do imposto exceda o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional.”

3 – O fim visado pelo n.º 95º do Tratado é o de garantir a neutralidade das imposições internas (I.A) e eliminar qualquer vantagem, no que se refere à concorrência, entre veículos importados em estado de usados e veículos com a matrícula nacional e comercializados em estado de usados.

4 – O referido art.º 95º não pode fundamentar qualquer situação de tratamento da discriminação favorável pedida pelo requerente.

5 – A lei interna – D. Lei 40/93 – actualizando a tabela de amortização fiscal relativa a veículos usados, visou compensar a respectiva desvalorização por uso de forma a fazer equivaler a parte residual do I.A. incorporado no valor do veículo usado comprado em Portugal com o I.A. reduzido dos veículos importados em estado de usados.

6 – O art.º 1º n.º 7 do DL 40/93 deverá ser interpretado em conformidade com o disposto no art.º 95º do Tratado e o decidido pelo T.J.C..

7 – Assim, contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, a percentagem de redução do I.A a pagar pelo impugnante deveria ter sido calculada e liquidada com base na mesma taxa de I.A que incidia sobre os veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, mais favorável ao impugnante.

8 – A douta sentença recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do disposto no art.º 95º do Tratado CEE, não está em concordância com o decidido pelo Ac. do TJC, pelo que deverá ser revogada e a impugnação deverá ser julgada parcialmente procedente quanto ao montante do I.A eventualmente liquidado em excesso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

- O impugnante, em 30 de Abril de 1996 comprou na Alemanha o veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca Volkswagen, modelo A3 Golf – 1HXO-A, com o n.º de chassis WVWZZZ1HZSW195528, e 1896 cm³ de cilindrada, pelo preço de 17.500 DM\$00, cuja 1ª matrícula era do ano de 1994;

- Em 27 de Maio de 1996, o impugnante declarou na estância aduaneira de Aveiro que esta viatura se destinava à importação definitiva e que o seu valor era de 1.800.000\$00.

- Em 25 de Junho de 1996 a Alfândega de Aveiro ordenou a liquidação de I.A devido pela importação definitiva do veículo, cujo montante fixou em 1.225.159\$00 que foram pagos pelo impugnante;

- O presente processo foi instaurado no dia 23 de Setembro de 1996.

A questão submetida à apreciação deste STA encontra-se, essencialmente, vertida na conclusão 7ª e consiste em saber como, no caso dos autos, calcular e liquidar a percentagem de redução do IA, o que, no entendimento do Exmº Magistrado recorrente deve ser feito com base na mesma taxa de IA que incidisse sobre veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, mais favorável ao impugnante.

Este STA, porém, como se verá, está impedido de resolver esta questão.

Na verdade, os recursos contencioso são de mera legalidade e têm por objecto a declaração da invalidade ou anulação dos actos recorridos (v. art. 6º do ETAF).

Deste modo, com a impugnação judicial visa-se a declaração judicial de invalidade ou a anulação, total ou parcial, dos actos tributários.

Assim sendo, o tribunal fiscal há-de limitar-se a verificar se procedem ou não os vícios de liquidação invocados e a decidir em conformidade, resolvendo o conflito de interesses que opõe o interessado ao fisco, não podendo quedar-se por uma declaração de uma hipotética ou eventual anulação a ser constatada futuramente (v. Ac. STA de 25/3/98, rec. 22370).

Em suma, a apreciação do tribunal há-de incidir apenas sobre os vícios concretos do acto tributário e não sobre os hipotéticos.

Em consonância com o que se deixou dito, deve, em sede de recurso, o recorrente apresentar a sua alegação, na qual concluirá pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão (v. art.º 690º do CP Civil).

Daí que as questões, levadas às conclusões do recurso, devam respeitar a situação concreta como concreto deve ser o pedido de alteração ou anulação da decisão recorrida.

Nesta óptica, não se pode pedir, em recurso, que se revogue uma sentença, a fim de que, posteriormente, se efectue nova liquidação e se contraste com a anterior, optando-se pela mais favorável, quando até se admite que o imposto apenas tenha sido eventualmente liquidado em excesso no primitivo acto tributário.

Na verdade, bem podia acontecer ser mais favorável ao impugnante, por não lhe ter sido liquidado imposto em excesso, o primeiro acto tributário.

A ser assim, para quê, pois, a revogação de uma sentença que o manteve na ordem jurídica, por não padecer dos vícios que lhe vinham assacados?

Deste modo, o pedido formulado no recurso, nos termos em que o foi, é ineficaz para, sobre a sentença recorrida, recair num juízo de censura conducente à sua revogação.

Temos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido nos termos de declaração que junta).

Declaração de voto

1.- Em termos teóricos, a aplicação ou não de um determinado regime legal, pode depender dos resultados da sua aplicação em concerto.

É isso que sucede, designadamente no domínio do direito sancionatório, por força do princípio constitucional da aplicação retroactiva da lei mais favorável ao infractor.

Exigindo a lei que a determinação do regime mais favorável se faça em concerto e não em abstracto - art.º 2º, n.º 4, do Código Penal - o tribunal que tiver de resolver um problema de sucessão no tempo de leis sancionatórias, terá de se pronunciar, em termos necessariamente hipotéticos ou virtuais, sobre quais as sanções que aplicaria à face de cada um dos blocos normativos potencialmente aplicáveis, para só depois, comparando os resultados das aplicações hipotéticas ou virtuais da lei, formular uma opção sobre qual o regime jurídico que é de aplicar.

Assim, não há qualquer obstáculo, em termos gerais, no nosso direito processual, a que os tribunais apreciem questões jurídicas a título hipotético ou virtual ou eventual, podendo em certos casos serem mesmo obrigados a fazê-lo, por o equacionamento e resolução hipoté-

ticas de várias questões jurídicas poder ser requisito indispensável à resolução da questão da concreta e real que tem de decidir.

2 - A posição assumida pelo Ministério Público no parecer emitido na 1.ª instância foi, em essência, a de que o cálculo do Imposto Automóvel relativo à importação do veículo deveria ser calculado ou de harmonia com a lei vigente à data da importação ou com base na lei vigente no momento em que o veículo importado teve a primeira matrícula.

Na tese sustentada pelo Ministério Público, a lei vigente à data da 1.ª matrícula apenas seria de aplicar se fosse mais favorável ao contribuinte.

A fim de determinar se esta lei era ou não favorável ao contribuinte, o Ministério Público sugeriu a realização de uma diligência junto das autoridades aduaneiras, no sentido de informarem qual o valor dos direitos que seriam devidos pela importação de um veículo semelhante ao importado na data da 1.ª matrícula.

Na decisão recorrida não se aceitou a posição defendida pelo Ministério Público, entendendo-se que era aplicável, em qualquer caso, a lei vigente no momento da importação, razão esta pela qual ficou prejudicada a realização da diligência sugerida pelo Ministério Público.

Esta posição, independentemente do entendimento que se tenha sobre a sua correcção jurídica, é processualmente admissível, pois, como se referiu, não há qualquer obstáculo lógico que se faça depender a aplicação ou não de um regime normativo da sua aplicação concreta.

Pode concordar-se ou não com tal posição, mas não se pode entender que um pedido de anulação condicionado à averiguação em concreto de um facto seja inadmissível, num contencioso de mera anulação.

3 - A posição assumida pelo Ministério Público no presente recurso jurisdicional está em sintonia com a posição assumida no referido parecer.

Na verdade, tendo sido rejeitada a sua tese jurídica e não tendo sido levada a cabo a diligência que considerava imprescindível para sua aplicação, não restava ao Ministério Público outra alternativa que não fosse a utilizada, isto é, formular um pedido de anulação condicionada ao resultado da diligência de que dependia.

Na verdade, sem que fosse realizada tal diligência, na tese sustentada pelo Ministério Público, não poderia pedir, pura e simplesmente a anulação da liquidação, tendo antes de mante-la dependente da averiguação factual que entendeu necessária.

Por isso, se o pedido formulado no parecer referido - pedido de anulação dependente da averiguação de um facto - era admissível na 1.ª instância, também o terá de ser pedido formulado no recurso, pois é, ao fim e a ao cabo, a transposição daquele.

Pelo que se refere, entendo que não haveria obstáculo à apreciação do mérito do recurso.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Importação de veículos automóveis usados. Imposto automóvel. Taxa do imposto a considerar.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para o cálculo do Imposto Automóvel devido pela importação de veículos automóveis originários de Estado-membro da União Europeia deve atender-se às taxas que estejam em vigor no momento da importação e não às que vigoravam ao tempo da 1ª matrícula do veículo se forem diferentes.*
- 2 — *Só será de afastar a aplicação de tais taxas, conjugadas com as percentagens de redução previstas no art. 1.º, n.º 7, do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro (na redacção dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro), no caso de se demonstrar que o imposto assim determinado é superior ao valor de Imposto Automóvel incorporado nos veículos nacionais semelhantes àquele que se pretende importar e com o mesmo ano de matrícula.*

Recurso n.º 22.372; Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Manuel Maria Carvalho Silva e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - MANUEL MARIA CARVALHO SILVA, residente em Amarante, impugnou judicialmente o acto de liquidação de Imposto Automóvel, no valor de 1.948.114\$00, praticado pela Alfândega do Porto relativo à importação do veículo automóvel ligeiro de passageiros, em estado de usado, da marca *Mercedes Benz* com o n.º de chassis WDB2021211 F029795.

O impugnante alegou, como fundamento da impugnação, a ilegalidade do Imposto Automóvel previsto no Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, por não ter em conta, na fixação do imposto, a depreciação real do veículo, que é superior aos 24% de redução do imposto, em relação ao aplicável aos veículos novos, que se prevê naquele diploma.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, no douto parecer que emitiu, defendeu que o impugnante não provou que a depreciação do veículo fosse superior aos 24% considerados no cálculo de Imposto Automóvel, pelo que não deveria proceder a impugnação, pelo fundamento invocado.

Porém, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público naquele Tribunal manifestou-se no sentido de qual o imposto a considerar para aquele efeito não seria o vigente à data da importação, como foi, mas o que vigorava à data em que o veículo teve a 1ª matrícula, caso este fosse de montante inferior ao que vigorava à data da importação. A demonstrar-se que o imposto foi liquidado em montante superior ao que resultava das tabelas em vigor à data da 1ª matrícula do veículo, o

acto impugnado deveria ser anulado por enfermar de erro de aplicação e interpretação de lei - fls. 54.

O Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto julgou improcedente a impugnação.

Inconformado, o Ministério Público interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *O Acórdão do T.J. C. junto aos autos, apesar de proferido no âmbito da vigência do DL 152/89, de 10/5, procedeu à interpretação do art. 95º do Tratado no âmbito da análise do IA., interpretação essa que não poderá deixar de ser respeitada e acolhida quer nos seus considerandos quer na parte decisória.*

2 - *E de acordo com as respostas dadas pelo T.J. C. às questões prejudiciais que lhe foram formuladas deve dar-se como assente que "a cobrança por um Estado-membro de um imposto sobre veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao art. 95º do Tratado quando o montante do imposto exceda o montante residual do imposto incorporado no valor de veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional. "*

3 - *O fim visado pelo art. 95º do Tratado é o de garantir a neutralidade das imposições internas (IA) e eliminar qualquer vantagem, no que se refere à concorrência, entre veículos importados em estado de usados e veículos com a matrícula nacional e comercializados em estado de usados.*

4 - *O referido artigo 95º não pode fundamentar qualquer situação de tratamento de discriminação favorável pedida pelo impugnante.*

5 - *A lei interna - D. Lei 40/93- atualizando a tabela de amortização fiscal relativa a veículos usados, visou compensar a respectiva desvalorização por uso de forma a fazer equivaler a parte residual do IA. incorporado no valor do veículo usado comprado em Portugal com o IA reduzido dos veículos importados em estado de usados.*

6 - *O art. 1.º, n.º 7 do D. Lei 40/93 deverá ser interpretado em conformidade com o disposto no art. 95º do Tratado e o decidido pelo T.J. C..*

7 - *Assim, contrariamente ao decidido na douda sentença recorrida, a percentagem de redução do IA. a pagar pelo impugnante deveria ter sido calculada e liquidada com base na mesma taxa de IA. que incidia sobre veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, mais favorável ao impugnante.*

8 - *A douda sentença recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do disposto no art. 95º do Tratado CEE, não está em concordância com o decidido pelo Ac. do T.J.C., pelo que deverá ser revogada e a impugnação deverá ser julgada parcialmente procedente quanto ao montante do IA. eventualmente liquidado em excesso.*

Não foram apresentadas alegações pelo impugnante nem pela Fazenda Pública.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- O impugnante, em 22 de Dezembro de 1995, comprou na Alemanha, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca MERCEDES BENZ, modelo C 220 D com o n.º de chassis WDB2021211F029795, e 2155 cm³ de cilindrada, pelo preço de 27 000 DM cuja 1.ª matrícula era do ano de 1993;

- Em 12 de Janeiro de 1996, o impugnante declarou na estância aduaneira de Porto, que esta viatura se destinava à importação definitiva e que o seu valor era de 3 150 840\$00;

- Em 18 de Janeiro de 1996 a Alfândega do Porto ordenou a liquidação de IA, devido pela importação definitiva do veículo, cujo montante fixou em 1 948 114\$00 que foram pagos, pelo impugnante ;

- O presente processo foi instaurado no dia 18 de Abril de 1996.

3 - Como se vê pelas conclusões acima transcritas, a discordância do recorrente em relação ao decidido limita-se à questão de saber se para cálculo do Imposto Automóvel do veículo acima referido, importado em estado de usado, a percentagem de redução deve ser calculada com base na taxa daquele imposto que incida sobre veículos importados em estado de novos e com o mesmo ano de matrícula se, concretamente, for mais favorável ao impugnante.

Liminarmente, importa fazer referência a dois possíveis obstáculos ao conhecimento do recurso.

O impugnante não imputou ao acto impugnado o vício invocado pelo Ministério Público.

Porém, como vem sendo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo, deve entender-se que o Ministério Público tem legitimidade em processo de impugnação judicial, para arguir vício do acto impugnado que não tenham sido arguidos pelo impugnante. (1)

Por outro lado, embora na sentença recorrida, na parte referente à apreciação jurídica, não se faça menção explícita a este vício arguido pelo Ministério Público, aprecia-se implicitamente tal questão, em sentido contrário ao defendido pelo Ministério Público, ao afirmar-se que «a percentagem de redução constante da tabela anexa ao diploma em análise não é a percentagem de desvalorização do veículo a que é aplicado o IA mas uma fórmula matemática que permite estabelecer a comparação possível entre o IA pago pelos veículos novos que obtêm a primeira matrícula definitiva em Portugal e os que são importados em estado de usados por forma que o imposto não tenha interferência nociva na circulação intracomunitária de veículos automóveis. Trata-se, por um lado, de tributar todos os veículos que circulem em Portugal, com matrícula definitiva nacional, sejam novos ou usados e, por outro, de encontrar um ponto de equilíbrio entre a tributação de que são passíveis uns e outros»

Por isso, não haverá qualquer obstáculo ao conhecimento do recurso derivado de a questão não ter sido apreciada na decisão recorrida.

4 - A importação do veículo referido nos autos ocorreu na vigência do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que no seu art. 1.º, n.º 7 (na redacção dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro), estabelece que

7 - Os veículos automóveis originários ou em livre prática nos Estados membros da Comunidade Europeia serão objecto de uma redução do IA efectuada de acordo com a seguinte tabela:

Veículos automóveis	Percentagem de redução
Com um a dois anos de uso	18
Com mais de dois anos até três anos de uso	24

(1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 22-3-93, proferido no recurso n.º 18996, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 445, página 217, e em Apêndice ao Diário da República de 31-7-97, página 880;
 - de 29-10-97, proferido no recurso n.º 18997; e
 - de 5-11-97, proferido no recurso n.º 21043.

Veículos automóveis	Porcentagem de redução
Com mais de três anos até quatro anos de uso	32
Com mais de quatro anos até cinco anos de uso	41
Com mais de cinco anos até seis anos de uso	49
Com mais de seis anos até sete anos de uso	55
Com mais de sete anos até oito anos de uso	61
Com mais de oito anos de uso	67

O acórdão do T.J.C.E., cuja cópia consta dos autos, não foi proferido tendo em vista o regime jurídico previsto neste diploma, mas relativamente a um caso a que era aplicável o regime previsto no Decreto-Lei n.º 152/89, de 10 de Maio.

Porém, o entendimento nele adoptado sobre a incompatibilidade deste regime com o art. 95.º do Tratado de Roma é aplicável ao caso dos autos, por evidente paridade de razão.

Decidiu-se naquele aresto, sobre tal questão, que *«a cobrança por um Estado-membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-membro é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional»*.

No caso dos autos, o montante do imposto foi calculado sem ter em conta a depreciação real do veículo e, por isso, de harmonia com o aqui decidido, o imposto não pode ser superior ao *montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional*.

Tendo o veículo referido nos autos sido importado em Janeiro de 1996, o cálculo do Imposto Automóvel deverá fazer-se com base nas taxas em vigor nessa ocasião, por ser com o diploma que as prevê que o acto que gera a obrigação tributária tem conexão temporal, como decorre dos princípios gerais sobre vigência das leis e sua aplicação no tempo - arts. 7.º e 12.º do Código Civil.

Aliás, não se detecta minimamente no Decreto-Lei n.º 40/93, nem nas suas subsequentes alterações ⁽²⁾ qualquer intenção legislativa de aplicar as percentagens de redução de Imposto Automóvel às taxas deste imposto em vigor no momento da 1.ª matrícula dos veículos.

Assim, a aplicação das taxas em vigor ao tempo da importação apenas poderia recusar-se se houvesse qualquer obstáculo derivado de normas de hierarquia superior como seria o caso de violação do direito comunitário.

No caso dos autos, à luz do referido acórdão do T.J.C.E., tal violação do direito comunitário apenas ocorrerá se se demonstrar que o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional é inferior ao imposto liquidado.

5 - Não há nos autos elementos que permitam afirmar que o montante residual do Imposto Automóvel que estava incorporado nos veí-

⁽²⁾ Leis n.ºs 75/93, de 20 de Dezembro, 39-B/94, de 27 de Dezembro, e 52-C/96, de 27 de Dezembro.

culos semelhantes ao dos autos que haviam sido importados em 1993, no estado de novos, fosse inferior ao que resulta da aplicação das percentagens de redução previstas no Decreto-Lei n.º 40/93.

Por outro lado, não se pode afirmar, como faz o recorrente, que só calculando o Imposto Automóvel com base nas taxas em vigor no momento da atribuição da 1ª matrícula se poderá assegurar a compatibilidade do regime do Decreto-Lei n.º 40/93 com o art. 95.º do Tratado de Roma.

Na verdade, o montante de Imposto Automóvel liquidado em 1993 aos veículos novos semelhantes ao dos autos não tem, em 1996, o valor que tinha em 1993, pois, entretanto, o valor da moeda alterou-se por força do notório processo inflacionário.

Por isso, se as percentagens de redução de Imposto Automóvel previstas no n.º 7 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, estivessem em relação directa com a presumível depreciação do veículo, a aplicação das taxas em vigor no momento da importação traduzir-se-ia num desagravamento fiscal para os veículos importados em estado de usados percentualmente equivalente ao valor da inflação acumulada desde o momento da 1ª matrícula até ao da importação.

Não é aceitável pressupor que o legislador da Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, que introduziu no Decreto-Lei n.º 40/93 as referidas percentagens de redução de Imposto Automóvel, não tivesse tido em conta o facto notório e omnipresente, sempre que se está a considerar o pagamento de quantias variando em função do decurso do tempo, de que desde o momento da atribuição da 1ª matrícula houve alteração do valor da moeda.

Por isso, não é de entender que as percentagens referidas tenham sido fixadas exclusivamente em função da presumível depreciação do veículo.

Assim, tendo de presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas - art. 9.º, n.º 3, do Código Civil - deverá entender-se que as referidas percentagens de redução de Imposto Automóvel não significam o reconhecimento de uma proporcional depreciação dos veículos usados nem do imposto residual neles incorporado calculado com base nos valores do imposto inicial, sendo antes uma fórmula que, tendo em conta essa depreciação, a inflação e, eventualmente outros factores, permite calcular, com a aproximação possível, o montante residual de Imposto Automóvel incorporado nos veículos usados existentes em Portugal, que foram importados no estado de novos.

Por outro lado, pelo facto de se fazer aplicação das taxas em vigor no momento da importação, mesmo que estas sejam superiores às vigentes ao tempo da importação e o aumento seja superior ao resultante da inflação, não se poderia concluir, sem mais, que estivesse a ser liquidado um Imposto Automóvel superior ao incorporado nos veículos usados nacionais, pois este aumento poderia ser compensado através da percentagem de redução (ela ser superior à depreciação presumível do veículo).

Do exposto resulta que a não aplicação do Decreto-Lei n.º 40/93, na redacção em vigor no momento da importação, só poderia resultar da demonstração de que o imposto liquidado no caso dos autos era efectivamente superior ao imposto residual incorporado nos veículos semelhantes nacionais, com o mesmo ano de matrícula, importados em estado de novos.

O cálculo desse valor residual depende, embora não exclusivamente, de elementos factuais, designadamente a determinação do valor

médio presumível dos veículos usados nacionais, importados em estado de novos, com a 1ª matrícula no ano em que a teve o veículo referido nos autos.

No caso dos autos, não se fez tal demonstração, pelo que não haverá qualquer limitação à aplicação global das tabelas e taxas previstas no Decreto-Lei n.º 40/93.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o recorrente estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Vitor Meira* — *Mendes Pimentel* (votou a decisão).

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

*Contribuição Industrial — art.º 138 do CCL — Notificação.
Validade e eficácia do acto tributário.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A notificação a que se refere o art.º 138º do CCI abrange apenas os casos em que a Administração Fiscal actue no uso da chamada discricionariedade ou margens de livre apreciação, não abarcando, assim, hipóteses de mera qualificação dos custos.*
- 2 — *A falta ou irregularidade da notificação não gera vício de forma do acto notificando, pois que não respeita à sua validade mas apenas à respectiva eficácia.*

Recurso n.º 22 403. Recorrente: Empresa de Transportes do Rio Guadiana, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Empresa de Transportes do Rio Guadiana, Lda., do aresto do T.T. de 2º. Inst., proferido em 18 Fev 97, que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial que aquela sociedade deduzira contra a liquidação da Cont. Ind. e Imposto extraordinário sobre lucros, dos exercícios de 1982 a 1985, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que «...só havia lugar à notificação a que alude o art.º 138 do CCI, no que respeita às decisões da D.G.C.I., designadamente quanto a custos do exercício (art.º 26), quando esta agisse no uso de poderes discricionários, no caso do art.º 26, segundo critérios de razoabilidade, o que só acontecia para fixar o «quantum» dos custos, já que, no que respeita à sua qualificação, a actuação da A.F. estava vinculada aos pressupostos legais, quer

dizer, só podiam ser considerados como custos os que a lei definia como tais», estando-se na hipótese, em sede de qualificação de custos, uma vez que «a divergência da A.F., relativamente ao contribuinte, decorre do facto deste ter enquadrado os custos despendidos na reparação dos barcos que utiliza no exercício da sua actividade, no n.º 1 do art.º 26º do C.C.I.(encargos de exploração básica), enquanto a A.F., considerando tratar-se de grandes reparações de bens do activo imobilizado da recorrente, os enquadra no n.º 7 do mesmo diploma legal (reintegrações e amortizações dos elementos do activo sujeitos a depreciamento)». Assim, a divergência respeita «à natureza desses custos e seu enquadramento legal, o que se situa ainda no plano da qualificação...».

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª - O Acórdão recorrido deve ser julgado nulo, uma vez que conheceu de recurso interposto fora de prazo, não tendo sido sequer admitido.

2ª - No caso dos autos, o que está em questão é a quantificação dos custos de exercício apresentados pela impugnante, nos anos de 1982 a 1985, no que se refere às despesas com a conservação e reparação das suas embarcações.

3ª - Enquanto a recorrente, impugnante, considerou como custos de exercício a totalidade daquelas despesas, a AF. apenas considerou 33,33% das mesmas, pelo que reduziu, discricionariamente, o «quantum» a considerar.

4ª - Não interessa, ao caso dos autos, que essa redução advenha de uma qualificação dos custos, porque afinal traduz-se na sua quantificação.

5ª - A AF não deu cumprimento ao art. 138 do CCI, o que constitui omissão de formalidade essencial, ferindo de morte as liquidações efectuadas.

6ª - O acórdão recorrido faz uma interpretação errada do direito aplicável e uma subsunção errada dos factos ao direito, estando estes em contradição com o direito aplicável, o que conduz à nulidade do acórdão, nos termos do art.º 668 do CPC.

7ª - Ainda que, ao caso dos autos, não se aplicasse o art.º 138 - hipótese sem conceder -, o processo teria que baixar à 1ª instância, para prosseguir o julgamento, porquanto, em sede de 1ª instância, não se julgou a questão da qualificação dos custos.

Termos em que, e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, confirmando a sentença da 1ª instância».

É contra - alegando, concluiu a Fazenda Pública:

«1 - Não está em causa uma quantificação de custos.

2 - Apenas o está a qualificação dos encargos com grandes reparações de barcos da ora recorrente.

3 - Assim sendo, não existia da parte da AF o dever de notificar a recorrente, nos termos do art.º 138 do CCI.

4 - A AF. não agiu no uso de quaisquer poderes discricionários, artes estando vinculada a pressupostos legais perfeitamente definidos e dos quais não podia afastar-se, tendo-os observado rigorosamente.

5 - É abundante, aliás, a jurisprudência dos nossos tribunais neste sentido.

Termos em que não pode ser concedido provimento ao recurso».

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº. emitiu parecer no sentido de se negar provimento ao recurso, já que:

«- O acórdão de fls. 215 transitou em julgado e o caso julgado assim formado abrange a tempestividade do recurso» per saltum», interposto a fls. 183; por outro lado, o requerimento de fls. 222, a pedir a

remessa dos autos ao Tribunal competente, foi feito dentro do prazo do art.º 4º da LPTA. Como assim, improcede a 1ª conclusão das alegações de recurso.

- Não procede igualmente a alegação de nulidade do acórdão recorrido, enquadrável no art. 668 n.º 1) do CPC, feita na 6ª conclusão, porquanto a alegação de «subsunção errada dos factos ao direito» releva de erro de julgamento e não de contradição entre os fundamentos e a decisão.

- Não procedem, finalmente, as demais conclusões das alegações de recurso, pelas razões aduzidas no parecer de fls.206, nas quais me louvo e para as quais, «*brevitatis causa*», remeto» (A AF não fez uso dos poderes de discricionabilidade técnica ou margem de livre apreciação, estando em causa apenas questões de qualificação, como custos, de determinadas despesas, e só para o primeiro caso é exigida a notificação - art. 138 do CCI).

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão. Em sede factual, vem apurado que:

a) - A impugnante encontrava-se colectada em contribuição industrial, grupo A, nos exercícios de 1982, 1983, 1984, 1985, pela actividade transporte de passageiros, viaturas e mercadorias, entre as duas margens, da foz do rio Guadiana - Vila Real de St.º António e Ayamonte.

b) Na sequência de exame efectuado à sua escrita, pelos serviços de fiscalização Tributária, núcleo de fiscalização de empresas, relativamente àqueles exercícios, foi, em 20.08.87, elaborado o respectivo relatório, que se encontra junto aos autos, por fotocópia, de fls.14 a 19, e, pela sua extensão, aqui se dá por integralmente reproduzido.

c) Com base no referido relatório de exame, foi corrigida a matéria colectável de contribuição industrial, declarada pela impugnante, de 6.786.787\$00, 13.992.582\$00, 19.014.045\$00 e de 41.561.667\$00, dos anos de 1982, 1983, 1984 e 1985, respectivamente, para 16.664.457\$00, 10.876.166\$00, 26.236.911\$00 e 43.357.297\$00, tendo sido liquidada adicionalmente, contribuição industrial, grupo A, com referência aos mencionados exercícios, nos montantes de 1.635.752\$00, 1.068.749\$00, 2.889.147\$00 e 628.471\$00, respectivamente, acrescida de juros compensatórios de 1.498.797\$00 738.365\$00, 1.572.963\$00 e 191.331\$00, respectivamente, e imposto extraordinário sobre lucros, nos montantes de 204.470\$00, 133.594\$00, 361.144\$00 e 89.792\$00, respectivamente, acrescido de juros compensatórios de 197.233\$00, 104.797\$00, 196.621\$00 e 27.334\$00, respectivamente (cfr. mapas de apuramento de fls. 83 a 90 e inf. de fls. 10).

d) Consta dos mapas de apuramento referidos em c) que a matéria corrigida não está sujeita a recurso hierárquico (cfr. fls. 83 a 90).

e) A impugnante foi notificada das liquidações referidas em c) por cartas registadas, com aviso de recepção, em 25.11.87 (cfr. docs. fls. 91 a 98).

f) As liquidações referidas em c) foram debitadas ao tesoureiro da Fazenda Pública, em 31.12.87, tendo a abertura do cofre ocorrido em 04.01.88 (cfr. inf. fls.10).

f) A presente impugnação foi deduzida em 20.03.88 (cfr. fls.12).

g) Nos exercícios em causa, a impugnante possuía três barcos para o exercício da sua actividade - o «Peninsular», o «Campino» e o «Rio Guadiana» (cf. P.2 do relatório do exame à escrita referida em b).

h) Entre as correcções efectuadas pelos serviços de finalização, à matéria colectável da impugnante, estão as respeitantes a custos com

reparações dos barcos referidos em i), que a impugnante deduziu pela totalidade, em cada um dos exercícios em causa, mas que os serviços entenderam de sujeitar ao regime de amortizações, com a seguinte fundamentação:

«Para as grandes reparações, utilizamos a taxa de 33,33%, tendo em atenção de que estes barcos estarão, nomeadamente as máquinas, sujeitos a um desgaste maior que o normal, dado o pequeno espaço de navegação, manobras de acostagem e elevado número de utentes» (cfr. fls. 4 do referido relatório que, no restante, aqui se dá por reproduzido).

Vejamos, pois:

É de começar por referir que logo a conclusão primeira das alegações do recurso é pouco menos que ininteligível. Desde logo, a decisão que conheça do recurso eventualmente interposto fora do prazo não é nula nem o recorrente esclarece de que nulidade se trata.

De qualquer modo, o recurso não foi «interposto fora de prazo, não tendo sido sequer admitido»

Parece óbvia a confusão da recorrente.

Na verdade, como resulta dos autos - fls. 182 -, a Fazenda foi notificada da sentença, em 16.02.95, tendo recorrido da mesma, para este STA no dia 23 seguinte, pelo que é óbvia ou tempestividade do recurso - art.º 167 do CPT.

o recurso foi admitido fls. 187, tendo-se este Tribunal, todavia, julgado hierarquicamente incompetente para o respectivo conhecimento por estar em causa, também, matéria de facto.

A Fazenda foi notificada do Acórdão do STA, em 22.4.96 - fls.221 v, e, logo no dia 26 seguinte, requereu a remessa do processo ao então TT de 2.ª Instância, hoje TCA - fls.222.

Assim, fê-lo, como é igualmente óbvio, em tempo oportuno, face ao disposto no art.º 47º do dito código.

Tudo, portanto, no mais estrito e rigoroso cumprimento da Lei, pelo que se não entende como possa a ora recorrente e impugnante afirmar, nos sobreditos termos, que o recurso foi interposto «fora de prazo» e nem foi» sequer admitido» - cfr. dita conclusão 1ª.

Por outro lado, não se verifica a excepção de caso julgado, já que a questão da tempestividade não foi objecto de pronúncia, sequer implícita, quer nas instâncias, quer neste STA.

O acórdão recorrido vem ainda rotulado de nulo, «nos termos do art.º 668 do CPC», mas novamente sem se especificar de que nulidade, das aí previstas, se trata.

(A matéria das nulidades de sentença, no processo de impugnação judicial, está, aliás, expressamente prevista no art.º 144º do CPT, pelo que nenhuma necessidade existe de suprimento lacunar e, consequentemente, do arrimo daquele primeiro normativo).

De qualquer modo, as alegadas «interpretação errada do direito aplicável» e «subsunção errada dos factos ao direito» não podem constituir nunca qualquer das nulidades ali elencadas - vícios de limites da decisão - mas, antes, erro de julgamento, cuja existência de seguida se examinará. Ora, como é jurisprudência corrente, a notificação prevista no art.º 138 do CCI não abarca questões de qualificação de custos mas apenas os casos de uso, pela Administração Fiscal, da chamada discricionabilidade técnica ou margem de livre apreciação, como logo resulta da respectiva elencagem.

Certo que ali se refere o art.º 26, sem quaisquer restrições, mas dele só pode incluir-se, no art.º 138, a razoabilidade dos limites ali previstos.

É que, desde logo, todos os demais normativos elencados não se referem àquela qualificação.

Depois, o próprio corpo do art 138 menciona a «divergência com o critério do contribuinte», referência que só se compreende adentro das citadas premissas.

E, finalmente, tal notificação nenhuma razão de ser alcança quando se trate de questões de qualificação dos custos, a resolver por pura interpretação da lei, sem arrimo das preditas prerrogativas da Administração.

Aqui sim, impõe-se tal notificação, sendo equilibrado possibilitar ao contribuinte a expressão do seu ponto de vista, em termos de recurso hierárquico, dado o carácter especial e técnico da matéria em causa.

Como o ora relator escreveu no Ac. deste STA, de 4.12.91, e rec. 13.676, in BMJ. 412-2-93.

«Trata-se (no art.º 138) de casos em que está em causa a chamada discricionariedade técnica ou margem de livre apreciação da Administração, em divergência com critérios do contribuinte, com base em conhecimentos da ciência e da técnica ou aplicação de regras de certa arte ou da formulação de juízos de imediação ligados, por exemplo, à natureza eminentemente pessoal das valorações».

Cfr. aliás e por todos, os Acs deste STA de 3.7.91 REC. 13.177, 10.3.93 REC.14.934, 12.6.96 REC. 20.656, 4.12.91 e REC 13.696, 2.12.93 REC. 15.399, 15.12.93 REC.5593, 10.3.94 REC.14.934 e de 18.5.94 Rec. 17.5.95.

De qualquer modo, a recorrente parte de premissas erradas, consequência de uma menos feliz interpretação do dito art.º 138.

É que, mesmo a vingar a sua tese, daí não retiraria qualquer benefício.

Pois, então, de tais decisões caberia recurso hierárquico, que é necessário, pelo que, da decisão deste, cabe recurso contencioso, com fundamento em qualquer ilegalidade - art.ºs 1º e 5º.

Quer dizer: tratar-se-ia, então, de actos destacáveis, de que logo cabia impugnação contenciosa.

Tais decisões, integradas, embora, como actos preparatórios, no processo de liquidação, concretizam a categoria dos actos destacáveis ou prejudiciais, são daquele destacados para efeitos de impugnação contenciosa com relação aos respectivos aspectos vinculados - competência, forma, fim, etc.

Cfr. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 243 e segts. E que à mingua de impugnação contenciosa própria constituiriam já casos decididos ou resolvidos, com efeitos semelhantes ao caso julgado, portanto já insindicáveis.

E a respectiva falta de notificação apenas poderia conduzir à ineficácia do acto notificando, incluindo, em consequência, o protelamento do início do prazo do recurso contencioso.

Mas não vício autónomo da liquidação: a falta de notificação do acto destacável não gera nunca vício de forma do acto final - a liquidação.

Pois não respeita à validade do acto, mas à sua eficácia, não aos elementos daquele propriamente dito «mas à realização do acto administrativo ou tributário) na ordem jurídica».

Cfr. Contencioso Administrativo, Braga, 1986, págs.93 e 108 e segs.

«A notificação do acto administrativo (ou tributário) constitui um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto

comunicado. Se for ilegal, por não obedecer aos requisitos da lei, tal ilegalidade não envolve a ilegalidade do acto administrativo mas somente a ineficácia deste»- Ac. deste Tribunal, de 14 Jul. 83, in BMJ. 330.536.

A orientação preconizada constitui, aliás, jurisprudência uniforme do STA: cfr., por mais recentes, os Acs.de 24.9.97 rec. 13.398, de 14.5.97 rec. 19.724, de 19Fev97 (Pleno) in Ac. Dou. 426 - 785, de 19.02.97 rec. 21.001.

Por modo que a possibilidade de sindicância, nestes autos - impugnação judicial da liquidação - só pode resultar, na hipótese, da existência de questões de qualificação dos custos.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, os citados Ac. de 4-12-91 e 15.12.93.

Como efectivamente acontece: o que está em causa é, em síntese, o problema de saber se os referidos custos cabem no dito art.º 26 n.º 1 - o que levaria à respectiva dedução na totalidade, como encargos de exploração básica - ou se devem integrar-se no regime geral das integrações e amortizações, com previsão no seu n.º 7 e, em consequência, no regime da Port.737/81 de 29Ago.

Prende ainda a recorrente a baixa dos autos à 1ª Instância, «para prosseguir o julgamento», já que ali se não julgou a questão da qualificação dos custos».

E, agora, com inteira razão.

Na verdade, a sentença anulou a liquidação com base na falta de notificação a que se refere o dito art.º 138 pelo que, aliás sem margem para qualquer reparo, não conheceu dos demais vícios alegados na petição.

(E o aresto recorrido, do T.T. de 2ª Instância, limitou-se, igual e meramente, a apreciar a mesma questão, como também lhe cumpria).

O que, pois, a 1ª Instância terá, ora, de fazer.

Termos em que se acorda, negando-se embora provimento ao recurso e confirmando-se aquele aresto, ordenar a baixa dos autos à 1ª Instância para que se pronuncie, se a tal nada obstar, sobre os demais vícios ou ilegalidades imputados à liquidação.

Custas só a final, mesmo nas instâncias, e conforme ao que vier a ser decidido.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recursos per saltum. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas tem competência para conhecer directamente dos recursos interpostos directamente dos tribunais tributários de 1ª instância*

(recursos per saltum) quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.

II — Tal não é o caso quando se alegue e conclua contra o considerado na sentença que «... o período máximo de vida útil (dos bens em causa) já tinha decorrido (no exercício a que respeita o imposto)...».

Recurso n.º 22.430. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Construções S. Jorge, L.da; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o segmento da sentença de 6/5/97 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que, julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por CONSTRUÇÕES S. JORGE, L.DA., com os demais sinais dos autos, anulou a determinação da matéria colectável do IRC relativo ao ano de 1992 no que respeita à não aceitação das amortizações resultantes da reavaliação levada a efeito, bem como a respeitante ao aumento de 40% da reintegração referidas na fundamentação do mapa DC-22, e a liquidação do imposto na parte correspondente, ordenando a sua restituição com juros indemnizatórios, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

2. Como causa de pedir a ora recorrida alegou, em síntese, que o acto sindicado padecia de inexistência dos factos tributários subjacentes à liquidação e erro na determinação, qualificação e quantificação da matéria colectável, já que as amortizações e reintegrações que havia efectuado e cujos custos não foram fiscalmente aceites haviam resultado de uma reavaliação do activo feita com obediência ao disposto nos DLs. n.ºs 49/91, de 25/1, e 430/78, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação, desvio de poder e outras ilegalidades.

3. A decisão recorrida estribou-se, em resumo, no entendimento de que os valores correspondentes às amortizações resultantes da reavaliação do activo efectuadas ao abrigo do DL. n.º 430/78 e DL. n.º 49/91, de 25/1, e o aumento de 40% da reintegração que haviam sido declarados pela impugnante, deviam ser considerados como custos.

4. Nas suas alegações de recurso, a Fazenda Pública refuta o decidido com base nas razões aí expostas que condensou nas seguintes proposições conclusivas:

«1ª. Em causa estão bens cujo período de vida útil já tinha decorrido e, consequentemente, já tinham sido totalmente reintegrados ou amortizados.

2ª. Tais bens foram reavaliados ao abrigo do disposto no DL. n.º 49/91, de 25 de Janeiro, e as respectivas reintegrações foram consideradas pela contribuinte como custo fiscal.

3ª. Estando eles já totalmente reintegrados, não podiam eles ser novamente reavaliados fiscalmente.

4ª. A douda sentença ao julgar procedente a impugnação fez errada interpretação e aplicação do disposto no art.º 7º do DL. n.º 49/91, de 25 de Janeiro, da alínea d) do n.º 1 do art.º 32º do CIRC, do n.º 5 do

art.º 3º do Decreto regulamentar e do art.º 4º da Portaria 737/81, de 29 de Agosto, que assim foram violados.

5º. Sendo devida a colecta impugnada, igualmente se mostram devidos os juros compensatórios liquidados, porquanto o atraso se fica a dever a acção do impugnante.

6º. Foi, assim, igualmente violado o art.º 80º do CIRC».

5. A recorrida não contra-alegou.

6. O Ex.mo Procurador Geral Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pela incompetência em razão da hierarquia deste tribunal por a recorrente na conclusão 1ª das alegações negar os factos fixados nos pontos 1 e 2 do probatório da sentença.

7. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada, apenas a Fazenda Pública respondeu, admitindo que o recurso não tivesse por exclusivo fundamento matéria de direito.

B - A fundamentação.

8. A questão prévia da incompetência deste tribunal.

O conhecimento desta questão prévia, que segundo a lei até é officioso, precede o de qualquer outra matéria (art.ºs 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.), dado que prejudica o julgamento, nesta sede de recurso, de todas as demais questões.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, no art.º 41º n.º 1 al. b) do mesmo E.T.A.F. estatui-se que a competência para conhecer dos recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando eles tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito, ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitarem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que a recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui susceptibilidade jurídica para, segundo a sua óptica, determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí feitas, ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito resolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto *contra* ou *para além* dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico emergente de várias disposições legais ⁽¹⁾ para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra* o

(1) Cfr. entre outros, os art.ºs 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. P. Civil.

que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, são uma questão de facto ou de questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório que não se contenha na competência processual de um tribunal de revista.

Na verdade, o fundamento específico do recurso de revista é o de que a decisão recorrida violou a lei substantiva, por erro de determinação, interpretação ou aplicação (n.º 2 do art.º 721º do C. P. C.), sendo a questão probatória resolvida só por via derivada da apreciação dessa violação.

Tal só acontece quando o fundamento do recurso seja o de que a decisão recorrida violou 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 (art.º 722º, n.º 2 do C. P. Civil).

Em todo o caso, o fundamento específico do recurso e ainda aqui, em primeiro lugar ou directamente, uma questão de interpretação ou de aplicação da lei relativa à força probatória específica de certos meios de prova, estabelecida, legalmente, em função do facto probando ou do meio de prova.

Só por decorrência da solução dada a essa questão de direito é que o tribunal de revista poderá acabar por fixar os factos induzidos por esses meios de prova.

Ora, na 1ª conclusão das suas alegações de recurso, sintetizando o anteriormente exposto, a recorrente controverte o juízo probatório tirado pelo tribunal a *quo* quanto à existência de vida útil dos bens a que respeita a reavaliação.

Na verdade, enquanto na sentença se afirma «a reavaliação... respeita a bens que tinham, ao tempo a que os autos se reportam, e ainda hoje têm, aptidão técnico-económica». «sendo, efectivamente, ao tempo, e agora, utilizados no processo produtivo da impugnante», a recorrente sustenta que o «...o período máximo de vida útil (desses bens) já tinha decorrido...».

Vem, pois, proposta ao tribunal *ad quem* uma questão probatória, de conhecimento de matéria de facto, de cuja relevância, pertinência, merecimento ou acerto jurídico não tem ele de aquilatar.

Não tem, pois, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que o tribunal competente para dele conhecer não é este Supremo, mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das disposições citadas.

C - A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência àquela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem o recorrente pode pedir, oportunamente, a remessa dos autos (art.º 47º do C.P.T.).

Sem custas por delas estar isenta a recorrente e o recorrido não ter deduzido oposição.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — Benjamim Rodrigues (Relator) — Vitor Meira — Costa Reis. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 1 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Recurso interposto de sentença da 1ª instância pela Fazenda Pública (para o STA) e pelo Ministério Público (para a 2ª Instância).

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Interpostos dois recursos de uma mesma decisão de tribunal tributário de 1ª instância, um para o STA — tendo por fundamento exclusivo matéria de direito — e outro para o TT de 2ª instância — tendo por objecto matéria de facto — a competência do STA devolve-se à 2ª instância (Secção de Contencioso Tributário do TCA), que passa a ser o Tribunal competente para o conhecimento de ambos os recursos.

Recurso n.º 22.511. Recorrente Fazenda Pública e Ministério Público e recorrido José Manuel Monteiro Carvalho Silva e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformados com a sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente a presente impugnação judicial deduzida contra liquidação de IRS referente a 1994 por José Manuel Monteiro de Carvalho e Silva dele interpuseram recurso a Fazenda Pública — para esta Secção do STA — e o Ministério Público — para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (v. fls. 29 e 36).

A alegação da primeira recorrente culmina com as seguinte conclusões:

1 — Substituindo as anteriores instruções, a Direcção — Geral de Saúde emitiu a circular normativa n.º 22/DS0, de 15/XII/1995, pela qual expressou o entendimento de que a avaliação de lesão oftalmológica passou a recair sobre as consequências funcionais que persistirem após a melhor correcção óptica conseguida.

2 — Tal circular deverá ser considerada como interpretativa do DL n.º 341/93, de 30/IX, interpretação que deverá ser considerada autêntica e legal.

3 — Em consequência, deve a obrigação que a DGCI dela faz decorrer através da circular 1/96 ser considerada legal e fiscalmente relevante, dela ficando a depender o reconhecimento do benefício fiscal instituído pelos artigos 44º do EBF e 25º e 80º do CIRS.

4 — Assim, porque o impugnante não deu cumprimento ao determinado nesta circular n.º 1/96, não pode a impugnação proceder.

5 — Ao decidir como decidiu, a sentença fez errada interpretação e aplicação dos art.ºs 44º do EBF e 25º e 80º do CIRS e do DL n.º 341/93, de 30/IX.

Por seu lado, o Ministério Público condensa a sua alegação de recurso assim:

1 — Da matéria aportada ao probatório não consta, como se impunha, que a exigência de nova declaração de incapacidade, emitido a partir

de 15/XII/95, feita ao impugnante, resulta de nova interpretação da lei em causa, veiculada pela circular 1/96 da DGCI, a que nunca foi feita, concretamente, qualquer referência na sentença recorrida, como foi alegado pela FP e recorrente;

II – Também não consta da sentença recorrida o teor de tal circular, ou seja, que a hipovisão a considerar para a quantificação do respectivo grau de incapacidade passa a ser a que persiste mesmo depois de aplicada a melhor correcção óptica possível, bem assim

III – que a dita declaração, emitida em 21/XI/95, foi elaborada de acordo com instruções da Administração posteriormente por esta consideradas incorrectas, pelo que o que se verificou, em síntese, foi a revogação de uma circular por outra e não qualquer outra coisa, designadamente qualquer desvio legal...

IV – Tais factos são imprescindíveis para uma correcta decisão da causa, no sentido da improcedência da impugnação.

V – Violado foi, pois, o disposto no n.º 2 do art.º 142.º do CPT.

VI – A insuficiência da matéria de facto indispensável à boa decisão da causa constitui motivo de nulidade da decisão do colectivo e da sentença quando a matéria de facto é exclusivamente fixada pelo juiz singular na própria sentença, como se verifica no caso em análise (art.ºs 712.º, 2, 650.º, 2, f), 792.º e 749.º, todos do CPC, “*ex vi*” da al. f) do art.º 2.º do CPT, e 142.º, 2, deste diploma).

VII – Assim, deve anular-se a sentença recorrida e, subsequentemente, ordenar-se que os autos baixam para ampliação da matéria de facto, nos termos atrás expostos, e posterior decisão.

Temos assim que de uma mesma decisão judicial foram interpostos dois recursos para diferentes Tribunais Superiores.

Ora, não pode conceber-se esta possibilidade. Ou é um ou é outro o Tribunal competente para ambos os recursos de uma única decisão.

E, perfilando-se litígio sobre a matéria de facto, forçosa é a intervenção da 2.ª Instância, deixando, pois, de ter justificação o recurso per saltum para este Supremo Tribunal, que sempre pressupõe consolidação da materialidade relevante.

Como assim, impõe-se a devolução para a 2.ª Instância da competência para o conhecimento do próprio recurso interposto para o STA, sendo que aquele é um Tribunal Superior de competência generalizada, nos termos do art.º 41.º, 1, a), do ETAF.

Neste sentido, decidiram os acórdãos desta Secção de 1.II.1995 – Rec. 17.957, 22.II.96 – rec. 18276 e 6.XI.96. Rec. 19838.

Face a todo o exposto, acorda-se em declarar hierarquicamente competente para a apreciação de ambos os recursos a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Abril de 1998. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 13 224. Recorrente: Alcino Martins Tribuna; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Alcino Martins Tribunal inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES

O processo demonstra que:

A) - O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - Alínea a) do art.º 2º do C.I.P. ;

B) - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 1º e seu § 1º e art.ºs 26º e 29º do C.I.P. ;

C) - Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 - § 3º do art.º 6º do C.I.P. ;

D) - Recebeu também nesse exercício gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, n.º 197, de 28/08/85;

E) - Foi em relação a essas "gorjetas" que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., na redacção do art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo art.º 28º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro;

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18º do citado D.N. 82/85;

G) - A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as "gorjetas", nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) - As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) - O art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo art.º 28º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao art.º 1º, § 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no art.º 106º, n.ºs 2 e 3, da Constituição da República Portuguesa;

J) - É que as "gorjetas" em causa não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o art.º 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retem na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional n.ºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume págs. 203, e 11º volume, págs. 129) ;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., pelo art.º 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) - Nos termos da alínea i) do art.º 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) - Por isso, os diplomas postos em causa mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) - No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contri-

buintes (n.º 2 do art.º 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (n.º 3 do art.º 106º da C.R.P.);

P) - Daí que da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109, e Dr. Braz Teixeira - Princípios, págs. 71);

Q) - Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro, e o Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os art.ºs. 26º, 29º e 44º do C. I. P.;

R) - Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do art.º 168º da C.R.P.;

S) - Assim, o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no art.º 106º n.ºs. 2 e 3 da C.R.P.;

T) - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) - No entanto, o n.º 1 do art.º 13º da C.R.P. dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) Significa o princípio da igualdade que a lei além da necessidade de ser geral e abstracta deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) - Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) - Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, n.º 36, de 29/12/87, págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhado-

res que recebem "gorjetas", mas, e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') - Por isso, conclui-se que o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo art.º 28º n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no art.º 13º da C.R.P. ;

B') - As normas em causa também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') - É que todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência, direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') - É que a legislação em causa não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 653-4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') - Na verdade, este princípio da justiça do sistema impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') - Assim, é evidente que o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no art.º 2º da C.R.P. ;

G') - A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do art.º 6º do C.I.P.;

I') - Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal a dedução e entrega do imposto que for devido - art.ºs 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') - Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') - Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o art.º 26º do C.I.P.;

L') - Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexigibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') - A determinação da matéria colectável, à liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. art.º 106º da C.R.P.;

N') - Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do art.º 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') - Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - art.º 106º, nºs 2 e 3 da C. R. P.;

P') - Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') - Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa actos vinculados, também é evidente que a liquidação enferma do vício de desvio do poder;

R') - O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') - Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o art.º 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') - Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (art.º 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é. (Cfr. art.º 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância,

proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira, págs. 719) :

U') - Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') - As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - art.º 106º da C.R.P.;

X') - Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados aplicam-se directamente, por força do que dispõe o n.º 1 do art.º 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') - Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, cónsubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no art.º 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106º da C.R.P., e da igualdade previsto pelo art.º 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no art.º 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, e o art.º 28º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades leais, vício de forma a desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') - Por isso, a liquidação aqui em causa e a douda sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') - A liquidação e douda sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no art.º 1º e seu § 1º; art.º 2º e sua alínea a); art.º 6º e seu § 3º e os arts 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo n.º 82/85, de 31 de Julho, e o n.º 1 do art.º 18º; o art.º 107º e o n.º 2 do art.º 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no art.º 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no n.º 2 do art.º 266º da Constituição;

C'') - Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douda sentença em recurso violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') - Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, e o art.º 28º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106º, da igualdade prevista no art. 13º e o da justiça do siste-

ma consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do, acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, formulando as seguintes conclusões:

1 - A norma legal que se limitou a aplicar - al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP - foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 - É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 da CRP).

3 - Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer - aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 - Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 - Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 - Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 - Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa, visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga à que acontece com o salário.

8 - Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa, cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 - E era o Chefe da RF, a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCI.)

10 - Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP.) foi preterida na liquidação.

O EMMF emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto em várias das conclusões das alegações se fazer referência a questões de facto, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo MP., nenhuma delas quis usar dessa faculdade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção do Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se o mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 16 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha realização de mais

diligências, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos, logo vemos que o EMMP, tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual ; assim:

- na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebe vencimentos de uma entidade patronal”,
- na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por cliente ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”,
- na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinando remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.*
- 2 — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, sendo antes, para tanto,*

competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 13.226.; Recorrente: António Álvaro Ferreira Batista;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo
Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Álvaro Ferreira Baptista, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que oportunamente deduzira contra um acto de liquidação de imposto profissional e juros compensatórios, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões, que ora constam de fls. 64 e segts. e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, pugnando pela procedência do recurso e consequente revogação do decidido, por, em seu entender, se verificarem as alegadas inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades que inquinariam a liquidação do imposto profissional questionado com a referida impugnação, impugnação que, assim e consequentemente, deveria antes ser julgada procedente.

Respondeu a Ex.ma Representante da Fazenda Pública sustentando, também doutamente, a bondade e acerto do decidido, por se não verificar, alega, qualquer dos vícios imputados ao acto de liquidação, concluindo pela confirmação da sentença em crise.

Mediante douta promoção do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA, foi proferido nos autos acórdão interlocutório ordenando-se a suspensão da presente instância de recurso até à decisão final do processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade n.º 70/89 que, a requerimento do Ex.mo Senhor Provedor de Justiça, pendia no Tribunal Constitucional.

Ordenada, depois, a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer suscitando a "questão prévia" da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por, em seu avisado entender, o recorrente ter levado, pelo menos, às conclusões B, F, K, M e G *, factos que não só não foram dados como provados, como, por isso mesmo, não foram tidos ou em conta na sindicada decisão.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, uma vez que, já de harmonia com a jurisprudência reiteradamente afirmada por este Supremo Tribunal - acórdão de 04-05-94, processo n.º 17.643, entre outros, a competência afere-se "... pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, (sendo para tanto) indiferente determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso. "

Daí que, conclui aquele Ilustre Magistrado, deva julgar-se este Supremo Tribunal hierárquicamente incompetente para conhecer do presente recurso.

Notificadas as partes da "questão prévia" suscitada, nada por elas foi requerido ou alegado.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar da questão da incompetência hierárquica.

Já que, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é do conhecimento oficioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia também com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo, afirmada em inúmeros casos em tudo idênticos aos dos presentes autos.

Com efeito, tendo-se fixado na sindicada sentença a seguinte matéria de facto:

« 1 - O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

2 - No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 472.448\$00, manifestada através da relação modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

3 - Durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.486.477\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D. R. 1 série, de 85-08-28;

4 - Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

5 - Com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.958.925\$00; imposto devido (taxa de 16%): 313.428\$00; imposto entregue 28.342\$00, imposto em falta: 285.086\$00; juros compensatórios: 50.425\$00; total apagar: 335.511\$00;

6 - Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 29/12/89, procedeu-se em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

7 - A petição da impugnação foi apresentada em 27/04/90.»

E tendo o Recorrente, entre outras, formulado as seguintes conclusões:

« B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2º e seu § 1.º e artºs. 26º e 29º do C.I.P..

F) - As “gorjetas” em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18.º do citado D.N. 82/85;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2.º do art.º 1.º do C.L.P., pelo art.º 1.º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, constata-se verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado; e

G') - A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho.»

Impõe-se, na verdade, concluir que, com elas, o Recorrente suscita, invocando, factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2.ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1 do citado art. 32.º.

Dai que, e consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, “*ex vi*” do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo “*quid disputatum*”, que não pelo “*quid decisum*”, e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida,

Não relevando, como aliás doutamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, para a decisão a proferir sobre a questão da competência a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente.

Com efeito, esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência hierárquica.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta desde logo verificada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 13 313; Recorrente: José Alberto Fernandes Lopes;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Vítor
 Manuel Marques Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

José Alberto Fernandes Lopes impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade, a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decismum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20 000\$00 a justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António José Pimpão* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Oposição. Ilegitimidade. Gerência de facto e de direito. Poderes de cognição da matéria de facto pelo STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Provado que seja que o revertido não exerceu de facto a gerência da sociedade executada, impõe-se julgar a oposição procedente e extinguir a execução que contra ele se dirigiu.*
- 2 — *O STA, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, tem poderes limitados para conhecer da matéria de facto.*
- 3 — *O art. 722 do CPC só permite que, naqueles processos, este Supremo Tribunal conheça de matéria de facto quando haja ofensa de uma 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.*

Recurso n.º 17 805; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: AMOET — Sociedade de Mármore, L.^{da}. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

Amoet - Sociedade de Mármore, Lda., deduziu a presente oposição à presente execução que, originariamente movida contra Marbes - Sociedade de Mármore Boa Esperança, Lda., contra ela reverteu por força do disposto no art 16 do CPCI, com o fundamento na sua ilegitimidade.

Julgada improcedente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância foi interposto recurso, ao qual foi concedido provimento.

O Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, não se conformando com o duto Acórdão revogatório, dele veio interpor este recurso que finalizou com a apresentação das seguintes conclusões:

1º Pela 1ª Repartição de Sintra, corre termos uma execução fiscal, contra MARBES — SOCIEDADE DE MÁRMORES BOA ESPERANÇA, LDª, por dívidas ao C. R. S. S. Évora.

2º As dívidas referem-se aos meses de Outubro de 1982 a Janeiro de 1983 inclusive, no montante de 545.113\$00 (conf. fls 10, 11 e 12 dos actos).

3º Por não serem encontrados bens penhoráveis da executada, a execução reverteu contra a oponente "Amopt — Soc. de Mármore, Lda".

4º Em 28/4/88, a oponente apresentou em Juízo a petição da oposição.

5º Perante estes factos, o Tribunal Tributário de 2ª Instância concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida.

6º Assim o douto acórdão de que se recorre fez, em nosso entender, uma errada interpretação da lei;

Porquanto:

a)- Pelas contribuições e respectivos juros de mora, que devam ser pagos pelas Sociedades de Responsabilidade, Lda., são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos gerentes ou administradores nos termos do artigo 16º. do C. P. C. I., conjugado com o artigo 13º. do Dec. Lei nº 103/80 de 9 de Maio, pelas dívidas de Segurança Social.

b)- Por força do artigo 64º. do C. S. C. os gerentes ou administradores das Soc. Responsabilidade, Lda., devem actuar com diligência de um gestor criterioso e ordenado no interesse da sociedade tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores é o chamado dever de diligência.

c)- Um dos deveres parcelares, concretos, que se subsume neste dever de diligência é o cumprimento dos deveres fiscais (vid Raul Ventura e Brito Correia "in Responsabilidade Civil dos Administradores", 1970 pág. 103 e seguintes).

d)- Assim, cabe aos gerentes ou administradores considerados pela lei objectivamente responsáveis, demonstrar que a falta de pagamento dos impostos pela sociedade executada não procede de culpa sua (Acórdão do S. T. A. de 24/5/90;

Tal responsabilidade tem subjacente uma presunção de culpa-presunção *juris tantum* a qual pode ser ilidida pelo responsável;

Ora, não foi isto que aconteceu.

7º O que ficou provado efectivamente, é que Vicente Bollos Millan, foi sócio e gerente da sociedade executada, no período da dívida, e só ele exercia de facto essa gerência.

Só que, Vicente Bollos Millan, gerente da oponente, e como se provou, também só ele exercia de facto a gerência desta sociedade.

8º Assim sendo, teria a oponente que demonstrar, isto para se subtrair à responsabilidade que para ela decorre do citado artigo 13º. do Decreto-Lei 103/80 de 9/5, que o gerente Vicente Bollos Millan, quando exerceu a gerência da executada o fez exclusivamente em seu nome pessoal, e não em nome da sociedade oponente;

Ora tal não aconteceu.

9º Muito pelo contrário, tudo aponta no sentido de que, Vicente Bollos Milan, geria a sociedade executada, nessa dupla qualidade ou seja, em seu nome pessoal, como sócio gerente que era da mesma, e em nome da oponente que representava.

10º A oponente incumbia o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto, já que, verificada aquela, esta se presume.

Em face do exposto, o oponente deve ser considerado parte legítima no processo, logo, responsável pela dívida à Segurança Social.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por considerar que o Recorrente questionava fun-

damentalmente o julgamento da matéria de facto e que esta, por força do disposto no n.º 4 do art. 21.º do ETAF, já não podia ser alterada.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1.- Contra Marbes - Sociedade de Mármore Boa Esperança, Lda., pende a execução fiscal n.º 1181 DD, relativa a contribuições devidas ao Centro Regional de Segurança Social de Évora respeitantes aos meses de Outubro de 1992 a Janeiro de 1993.

2.- A coberto de uma carta com A/R, recebida em 1514188, foi citada Amoet - Sociedade de Mármore, Lda., na qualidade de gerente responsável e nos termos do art. 16.º do CPCI, para pagar a quantia exequenda de 545.113\$00.

3.- Não se provou que a Amoet - Sociedade de Mármore, Lda., no período a que respeita a dívida exequenda - Outubro de 1982 a Janeiro de 1993 - tivesse exercido, quer de facto quer de direito, a gerência da executada Marbes - Sociedade de Mármore Boa Esperança, Lda.

III

Fixados os factos vejamos o direito.

O presente recurso vem de uma decisão que considerou não se ter provado que a oponente tivesse exercido a gerência, de direito ou de facto, da sociedade executada no período a que respeita a dívida e, por essa razão, revogou a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância que havia julgado esta oposição improcedente.

A questão que se nos põe é, pois, a de se saber se o Acórdão recorrido andou bem quando, com o referido fundamento, julgou a oponente parte ilegítima.

1. — Nos termos do disposto no art. 13 do Dec. Lei 103/80, de 9/5, na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes são pessoal e subsidiariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, pelas contribuições devidas por essa sociedade à Segurança Social.

Desde sempre, porém, tanto a doutrina como a jurisprudência, defenderam que essa responsabilidade - que sendo solidária entre os diversos responsáveis era subsidiária em relação à sociedade - só se poderia efectivar se aqueles tivessem, de facto, exercido o seu cargo de gerentes no período em que nasceram as dívidas ou no período em que as mesmas foram postas à cobrança. - vd. por todos A. Xavier "Manual", pg. 389 e Acs. do S.T.A. de 18/1/89 e 28/4/93, A.D.s n.º 332/333 pg. 1.070 e n.º 386, pg. 188.

Deste modo, sempre se entendeu que o regime de responsabilidade dos gerentes daquelas sociedades saído do art. 13 do Dec.-Lei 103/80 era um regime que assentava no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e decorria da simples culpa inerente a esse exercício, a chamada culpa funcional.

Dai que fosse unânime o entendimento de que a reversão contra os gerentes ou administradores da sociedade executada só poderia ter lugar quando, entre outros, se verificasse o pressuposto da gerência nos termos acima caracterizados, e de que a ausência desse pressupos-

to era fundamento da oposição com cobertura na al. b) do art. 176º. do CPCI.

Sendo assim, provado que seja que o revertido não exerceu de facto a gerência da sociedade originariamente devedora, impõe-se julgar a oposição procedente e extinguir a execução que contra ele se dirigiu.

Trata-se de um entendimento pacífico quer na doutrina como na jurisprudência.

2. — É sabido, por outro lado, que o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, só conhece de matéria de direito.- art. 21, nº. 4 do ETAF.

“ Mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722 do CPC) “. - Ac. deste Tribunal de 25/2/98, Rec. nº. 21.829.

Os apontados preceitos não permitem, assim, que este Supremo Tribunal conheça da matéria de facto nos processos julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, prevendo, no entanto, duas excepções a essa imposição ; a primeira, quando se considere provado um facto sem que exista a espécie de prova que a lei considerou necessária e, a segunda, quando se não respeite a força que a lei deu a determinado tipo de prova.

Deste modo, só quando for invocado um daqueles tipos de erro é que este Supremo Tribunal se poderá debruçar sobre se na fixação dos factos materiais ou na apreciação da prova foi, ou não, cometido algum desses erros e se se impõe revogar o julgamento da matéria de facto.

Contudo, e ao contrário do parece pretender o Recorrente, se nessa análise se constatar a existência de um desses erros daí não resulta que este Tribunal se possa substituir às Instâncias no julgamento da daquela matéria, uma vez que o efeito dessa constatação será a revogação da decisão que o tinha cometido e a baixa dos autos para novo julgamento da matéria de facto.

3. — Descendo agora ao caso dos autos logo vemos que, para tomar a sua decisão, o douto Acórdão recorrido fez apelo aos princípios acima expostos relativos à responsabilidade subsidiária dos gerentes, de tal sorte, que, tendo estabelecido que a Recorrida não havia exercido, nem de facto, nem de direito, a gerência da sociedade executada no período em que nasceu a dívida ou no período em que a mesma foi posta à cobrança, a considerou parte ilegítima.

E esta decisão é inatacável.

E tanto é assim que, de facto, não é nessa parte que o Recorrente radica a sua divergência com o decidido.

O que neste recurso o Recorrente verdadeiramente questiona é o julgamento que o Tribunal recorrido fez da matéria de facto, reputando-o de errado, visto que, em seu entendimento, se tinham provado outros factos que não aqueles que foram fixados e que deles resultava a improcedência do oposição. - vd conclusões 7.ª, 8.ª, e 9.ª

O campo da divergência com o decidido situa-se, pois, no julgamento da matéria de facto.

Só que, como já se disse, este Supremo Tribunal apenas se pode pronunciar sobre a essa questão quando tiverem sido cometidos os erros previstos no art. 722 do CPC, os quais precisam de ser invocados.

Ora essa invocação não foi feita.

Sendo assim têm de ter-se por definitivamente assentes os factos que o Tribunal recorrido fixou.

E, perante os mesmos, não era possível outro julgamento que não o que foi feito na decisão recorrida.

Termos em que se impõe concluir que o Acórdão recorrido não merece qualquer censura.

Face ao exposto acordam os Juizes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douda decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — Costa Reis (relator) — Vítor Meira — Coelho Dias. — *Fui presente*, António Mota Salgado.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência em razão da hierarquia do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se em conclusão do recurso "per saltum" matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do Tribunal Central Administrativo para daquele conhecer.

Recurso n.º 18.975 em que é recorrente Ambrosina Maria Laura Pizarro Teixeira Montenegro Soveral Costa Collus Pereira e recorrida Fazenda Publica e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Ambrosina Maria Laura Pizarro Teixeira Montenegro Soveral Costa Collus Pereira, não se conformando com a sentença do 1.º Juízo do T.T. da 1.ª Instância, a fl. 124 e seguintes, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do imposto sucessório, dela interpôs recurso por este S.T.A., terminando a sua alegação com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1.º Em 1 de Fevereiro de 1980 faleceu na cidade de Peso da Régua D. Maria Quevedo Pizarro de Sá Sottomayor Teixeira.

2.º E nesta data foi declarada aberta a herança, tendo a cabeça-de-casal declarado o óbito e apresentado a relação de bens.

3.º Os bens do espólio da herança assim aberta tinham o valor tributável de Esc. 7.463.812\$50 (sete milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e doze escudos e cinquenta centavos).

4.º A Repartição de Finanças de Peso da Régua liquidou o imposto pelo valor que os bens tinham à data da liquidação no montante de

Esc. 22.630.777\$00 (vinte e dois milhões, seiscentos e trinta mil, setecentos e setenta e sete escudos).

5º e do mesmo montante partiu para encontrar o valor tributável em relação a eventuais móveis.

6º Os bens móveis seleccionados tinham o valor de Esc. 104.000\$00 (cento e quatro mil escudos)

7º Assim, o imposto liquidado nunca poderia ser no montante de 6.637.742\$00 (seis milhões, seiscentos e trinta e sete mil, setecentos e quarenta e dois escudos).

8º Pelo que a liquidação não fez correcto enquadramento jurídico levando em consideração os referidos factos.

9º E a sentença do Mm. Juiz "a quo" sancionar a liquidação nos termos apontados.

10º Logo, violou quer a liquidação quer a sentença, os comandos dos art.º 20º e 30º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações.

11º E a aplicação do art.º 26º do mesmo Código não pode deixar de se considerar inconstitucional por violar os art.ºs 13º, 106º e 107º da Constituição da República."

Alegou a Fazenda Publica, tendo concluído do seguinte modo:

- A liquidação do imposto sucessório incidia (segundo a redacção do CIMSISD, seguinte ao tempo da transmissão) sobre o valor dos imóveis ao tempo da transmissão (art.º 20º);

- O valor matricial dos bens ao tempo de transmissão era, contudo, calculado com base no valor inscrito na matriz ao tempo da liquidação (art.º 30º);

- Apenas seriam de concluir desse cálculo de valorização ocorrido por facto de benfeitorias efectuadas pelo sucessor, entre os momentos de transmissão e de liquidação;

- No caso do presente recurso, não foram invocadas quaisquer benfeitorias, relativamente aos prédios da herança, pelo que a liquidação, ao tomar em conta o valor matricial nesse momento foi correctamente efectuada.

- Não padece de inconstitucionalidade a presunção do art.º 26º do CIMSISD; trata-se de uma norma que visa mais justiça tributária, evitando a evasão fiscal e alcançar, sendo, contudo, evitável a respectiva aplicação através do recurso ao arrolamento judicial."

O Ex.mo Magistrado do M. P. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

1 — No dia 12 de Fevereiro de 1980 faleceu na cidade de Peso da Régua, onde residia, na Avenida Dr. Antão de Carvalho, a D. Maria Quevedo Pizarro de Sá Sottomayor Teixeira.

2 — Nessa data foi instaurado na Repartição de Finanças do Concelho de Peso da Régua o processo de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações n.º 6567-12-2-80.

3 — A falecida, de 77 anos de idade, era viúva de Artur José Soveral Teixeira Costa e morreu sem ter deixado testamento ou qualquer outra disposição de última vontade.

4 — Sucederam-lhe duas filhas:

- a impugnante, Ambrosina e Alice Maria Pizarro Teixeira Montenegro Soveral Costa e Andrade.

5 — Foi apresentada relação de bens no dito processo de imposto sucessório, donde constam:

a) Bens móveis no valor atribuído total de 104.000\$00.

b) Bens imóveis.

c) Dinheiro.

6 — Dos imóveis verifica-as constar da relação de bens - verba n.º 62 - o seguinte:

6/8 de uma casa de um andar e rés-do-chão, com quintal, poço, sita no Largo do Conde Agrolongo com os números 126 e 130, confrontando de Norte com casa dos Cerqueiras, Nascente com herdeiros de Narciso de Magalhães Vasconcelos, Sul com herdeiros de D. Maria do Carmo Faria Carvalho e Poente com Largo Agrolongo, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 844 e 845 - e anteriormente esteve inscrito no artigo 330º que foi eliminado.

7 — O citado prédio tinha, em 1/2/80, o valor matricial de 587.092\$50.

8 — Posteriormente e por efeito de novos contratos de arrendamento, sofreu aumento de valor matricial.

9 — A liquidação do imposto sobre a sucessão e doação, notificada a impugnante em 31/3/92, teve por base, em relação ao citado prédio urbano, o valor matricial de 15.754.057\$00, que era o que constava da matriz.

10 — Na liquidação e no que toca aos bens móveis, a Repartição tomou em linha de conta o disposto no art.º 26º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

11 — A impugnante foi liquidado imposto no montante global de 3.318.871\$00, sendo 137.502\$00 correspondentes aos bens móveis, 2.748.654\$00 aos bens imóveis e 432.879\$00 por força adicional de 15%.

12 — O imposto foi debitado para cobrança virtual, dividido em 6 prestações, sendo a primeira de 711.296\$00 e cada uma das restantes de 521.515\$00.

13 — A impugnante apenas pagou a primeira prestação em 30 de Junho de 1992.

14 — A presente impugnação foi instaurada em 29 de Junho de 1992.

A sentença recorrida considerou não provado o seguinte:

A — A impugnante não demonstrou que a diferença entre o valor matricial à data da liquidação e o valor matricial à data da sucessão tivesse por origem quaisquer benfeitorias realizadas.

B — Da mesma forma, não demonstrou que não tinha mais bens mobiliários do que os que foram relacionados.

Fixa-se como questão a resolver a da competência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Afirma a recorrente:

- Os bens do espólio da herança assim aberta tinham o valor tributável de Esc. 7.463.812\$50. (conclusão 3ª)

- A Repartição de Finanças de Peso da Régua liquidou o imposto pelo valor que os bens tinham à data da liquidação no montante de 22.620.777\$00. (conclusão 4ª)

- Assim o imposto liquidado nunca poderia ser no montante de Esc. 6.637.742\$00. (conclusão 7ª)

Porém, em parte alguma da sentença da recorrida se estabeleceu que o espólio da herança tivesse aquele valor tributável nem que o imposto liquidado tivesse tido por base o valor que os bens tinham à data da liquidação no montante de 22.630.777\$00

Por outro lado, na peça recorrida estabeleceu-se que ao impugnante foi liquidado imposto no montante global de 3.318.871\$00.

Daqui decorre que a decorrente suscita, nas conclusões do recurso, questões que logram enquadramento no âmbito da matéria factual,

pois que se trata de algumas ocorrências da vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Quer isto dizer que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

Acontece, porém, que o S.T.A., nos termos do art.º 21º, n.º 4 e 32 n.º 1 al. b) do E.T.A.F. apenas conhece, nos processos inicialmente julgados na primeira Instância, de matéria de direito.

Por outro lado, como é o caso, vertendo-se nas conclusões do recurso “per saltum”, matéria de facto e de direito, é competente para daquele conhecer o Tribunal Central Administrativo (no art.º 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F.).

Termos em se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se à taxa de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa 15 de Abril de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Despacho liminar. Manifesta improcedência.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O indeferimento liminar com fundamento na manifesta improcedência da petição inicial só pode ter lugar quando for de todo em todo evidente que, qualquer que seja o desenvolvimento posterior da lide, a acção naufragará.*
- 2 — *Sendo a disposição contida no art 165 do CPT matéria nova no domínio tributário, e sendo que, até pela sua novidade, inexistente doutrina ou jurisprudência firmadas acerca das situações que nele podem encontrar acolhimento, importa usar de redobrada prudência no indeferimento liminar das acções propostas ao abrigo dessa disposição.*

Recurso n.º 20 063; Recorrente: Norvalor – Investimentos e Gestão de Valores, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Costa Reis.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. — Norvalor - Investimentos e Gestão de Valores, SA, veio, “ao abrigo do disposto no art. 165 do CPT, propor acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”, pedindo que a mesma fosse “julgada procedente por provada, sendo

reconhecido o legítimo interesse da Norvalor e, consequentemente, reconhecido que a Lei n.º 71/93 entrou em vigor, no continente, em 11/12/93”.

Esta oposição foi, contudo, liminarmente indeferida em despacho que o Sr. Juiz *a quo*, citando doutrina apropriada, justificou do seguinte modo:

- A função específica dos Tribunais consiste na aplicação da lei à situação concreta que as partes submetem ao seu julgamento, o que pressupõe a interpretação daquelas normas, a qual poderá envolver a apreciação da data da sua entrada em vigor.

- Porém, não é lícito às partes pedirem, em abstracto, que o Tribunal declare em que dia é que determinada lei entrou em vigor.

- A acção prevista no art. 165 do CPT destina-se a que o contribuinte possa pedir “o reconhecimento de um direito ou de um interesse acerca da sua concreta situação tributária, isto é, se determinada situação de facto se encontra ou não abrangida por determinada norma jurídica”.

- Não tem, por isso, aplicação para o pedido formulado nestes autos.

- A petição inicial é, pois, manifestamente improcedente.

Inconformada com esse despacho, a Autora dele veio interpor este recurso que concluiu com a formulação das seguintes conclusões:

1ª - Pela acção proposta a Recorrente vem “pedir o reconhecimento de um direito ou interesse acerca de sua concreta situação tributária”, ou seja, se determinada situação de facto, um acto praticado em 9/12/93, se encontra ou não abrangido por uma determinada norma jurídica, o art. 18.º do EBF.

2ª - O que equivale a pedir que seja reconhecido que a Lei 71/93 não entrou em vigor em 8/12/93, mas antes em 11/12/93.

3ª - Inexistindo outros meios contenciosos para além da acção prevista no art. 165 do CPT que assegurem tutela efectiva daquele direito ou interesse.

4ª - Verifica-se, *in casu*, uma incerteza real, séria e objectiva, da qual resulta um dano sobre a concreta situação tributária cujo esclarecimento se requereu.

5ª - Decorrente de “uma situação de oposição/negação” e de “incerteza concreta sobre a existência do direito ou interesse por banda da autoridade competente para decidir o pedido”, *in casu*, o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

6ª - Razões pelas quais a douta sentença recorrida procedeu à errada aplicação e consequente violação do disposto no art. 165 do CPT, bem como do art. 474, n.º 1, al. c) do CPC, ao entender que era de indeferir liminarmente a petição, o que constitui fundamento do agravo (art. 755.º 1, al. b) do CPC).

7ª - Devendo, consequentemente, ser revogada aquela douta sentença, a qual deverá ser substituída por despacho que não seja de indeferimento liminar.

8ª - Ordenando-se a sua substituição por outro despacho que admita a acção, para que os autos prossigam os seus termos, designadamente os dos arts. 131 e seguintes do CPT, e, assim, para que o Tribunal recorrido conheça do objecto da acção.

9ª - Ou, caso assim se não entenda, ordenando que seja proferido despacho convidando a Autora a corrigir ou a clarificar a petição inicial quanto ao pedido, nos termos do art. 477, n.º 1 do CPC.

10ª - Dando-se, assim, provimento ao presente recurso, pelos motivos expostos e pelos demais que V. Excias. suprirão, com todas as legais consequências.

Por seu turno a RFP contra-alegou e concluiu do seguinte modo:

1ª.- Como bem decidiu a sentença recorrida, as acções previstas no art. 165 do CPT destinam-se a obter o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

2ª.- Contudo a pretensão da Autora não corresponde ao reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

3ª.- A data de entrada em vigor dos diplomas legais, apesar de condicionar o exercício de direitos de natureza subjectiva, não tem aquela natureza jurídica.

4ª.- Não tem razão de ser a utilização deste meio processual para satisfazer a pretensão da Recorrente.

O EMMF pronunciou-se no sentido do provimento do recurso, por considerar que não decorre imediata e manifestamente dos termos da petição que a pretensão da Autora não pode proceder.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

3.- O relato que se acabou de fazer evidencia que as razões que levaram Sr. Juiz *a quo* indeferir liminarmente esta oposição foram as da sua manifesta improcedência.

Vejamos, pois, se tais razões são sufragáveis.

O art. 474º., n.º 1, al. c) do CPC (na redacção anterior ao DL. 329-A/95, de 12/12), aqui aplicável por força dos arts. 165º., n.º 3, 131º., n.º 1 e 2º. al. f), todos do CPT, e porque então se encontrava em vigor, determinava que o Juiz devia rejeitar liminarmente uma acção quando verificasse a sua manifesta improcedência.

A Lei não nos dá o conceito de “manifesta improcedência”, pelo que temos de nos socorrer do trabalho feito pela doutrina e pela jurisprudência para que possamos saber se o mesmo tem aqui aplicação, isto é, para que possamos saber se a presente oposição é, ou não, manifestamente improcedente.

O Prof. J. A. dos Reis ensinou que o Juiz só deve indeferir a petição inicial com aquele fundamento quando “a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se torne inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha alguma razão de ser, seja desperdício manifesto da actividade judicial”. - vd. CPC Anotado, vol. II, pg. 385.

Por seu turno no Acórdão deste Tribunal de 15/12/93, Rec.15 283, escreveu-se que “o indeferimento da petição inicial, seja qual for a forma do processo em causa, só deverá ter lugar em casos extremos, em que, por motivos de forma ou motivos de fundo, seja manifesto, evidente, o insucesso da pretensão formulada”. - no mesmo sentido, Acs. do STA de 13/3/91, 24/4/93 e de 3/11/93, Recs. 13 010, 14 439 e 16 264.

Se assim é deverá concluir-se que o conceito de “manifesta improcedência” está relacionado com a viabilidade da acção, com o seu desenvolvimento futuro, e que a mesma só terá lugar quando, face à petição inicial, for evidente que a pretensão do autor, por razões de forma ou de fundo, é inviável, e que não tendo qualquer hipótese de sucesso, não faz sentido prosseguir com a instância.

Ou seja, uma petição inicial só será manifestamente improcedente quando a sua leitura evidenciar que, qualquer que seja o desenvolvimento da lide, a acção naufragará e que, por isso, todo o seu futuro processamento redundará em puro desperdício.

Trata-se de um conceito com evidente relação com princípio da economia processual, já que em ambos os casos o que a lei pretende evitar é o processamento de termos inúteis.

Dai que o despacho de rejeição liminar só tenha sustentação quando da leitura da petição decorra uma situação com as características atrás apontadas.

E bem se compreende que assim seja, visto aquele despacho ser um despacho radical que desfaz a expectativa do autor ver apreciada, discutida e julgada a sua pretensão, o que impõe o seu uso cauteloso.

Não será, pois, admissível que motivos controversos ou duvidosos possam conduzir à prolação de um despacho desta natureza e, deste modo, se inviabilizar o direito do Autor àquela apreciação e julgamento.

3. - Descendo agora ao caso dos autos, logo vemos que a acção proposta foi uma acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo, na qual se pediu que fosse reconhecido o "legítimo interesse" da Autora em ver declarado que a Lei 71/93 tinha entrado em vigor no dia 11/12/93.

As acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária são de criação recente, visto só terem tido previsão em lei especificamente tributária com novo CPT, e destinam-se a prevenir as situações em que os restantes meios contenciosos não assegurem ao contribuinte a tutela efectiva do seu direito ou interesse legitimamente protegido. - vd o seu art. 165.

Por ser matéria nova e por serem escassas as acções deste tipo, visto o seu campo de aplicação ser residual, trata-se de matéria ainda por estudar.

E, sendo assim, inexistente doutrina ou jurisprudência firmada acerca das situações que podem encontrar acolhimento nesse tipo de acções.

Dai que se imponham redobradas cautelas na apreciação das petições dessas acções e que só se possa recorrer ao seu indeferimento liminar em situações em que seja absolutamente evidente a sua improcedência.

Saber se o pedido aqui formulado é, ou não, susceptível de ser declarado através das referidas acções é uma questão que, até pela sua novidade, não é pacífica, o que levou o Sr. Juiz *a quo* a teorizar sobre a natureza daquela acção e a concluir pela negativa.

Porém, a perspectiva encarada naquele despacho não é o único modo de analisar esta questão, como a Recorrente nas suas extensas alegações procurou demonstrar.

Tanto basta para se poder afirmar que não se está na presença de uma petição cujo destino será fatalmente o insucesso e que, por isso, é manifestamente improcedente.

E se assim é a presente acção não pode ser rejeitada liminarmente com aquele fundamento, o que vale por dizer que o despacho recorrido não se pode manter na ordem jurídica.

Termos em que os Juizes deste Tribunal acordam em revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª Instância para que seja proferido novo despacho liminar que não seja o de indeferimento pelo apontado fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Nulidade de acórdão por omissão de pronúncia. Matéria de facto em recurso interposto do Tribunal Tributário de 2ª Instância. DL 68/87, de 9-2, e ónus da prova da culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

Não será nulo o acórdão recorrido quando este aprecie as questões de facto ou de 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 2ª Instância que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto, não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual, excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa.

Na vigência do DL 68/87, de 9-2, cabe à FP e não à oponente o ónus da prova da culpa, pelo que, não resultando provado que a recorrente teve uma actuação culposa que esteja numa relação de causalidade com a insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais, deve a oposição proceder.

Recurso n.º 21 314; Recorrente: Maria da Luz Alves Fontoura Porto Gomes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Maria da Luz Alves Fontoura Porto Gomes recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso interposto da sentença que julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1º. Ao não pronunciar-se sobre todos os requisitos exigidos no artº 16º do CPCÍ e artº 78º do CSC, aplicável pelo DL 67/87, de 9-2, o acórdão recorrido viola o artº 688º Id) CPC.

2º. Invertendo o ónus da prova da existência de culpa nos actos de gerência, em desfavor da recorrente, o acórdão recorrido está viciado de manifesto erro de direito na interpretação do artº 16º do CPC e do artº 78º do CSC e do artº 78º CSC, *ex vi* do artº 342º.1 e 489º 1 do CC.

3º. Dando como provada a gerência de facto da recorrente, o acórdão viola o artº 659º 3 do CPC, visto que ficou provado que a recorrente apenas sabia do ramo da produção da primitiva executada.

4º. À data da cobrança do imposto, a recorrente não era gerente nem de facto nem de direito da Norgeste, pelo que não se lhe aplica a responsabilidade subsidiária prevista no artº 16º do CPCÍ.

A ERFPP sustenta que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que inexistente nulidade por omissão de pronúncia, que terá de se considerar assente que a oponente exerceu efectivamente a gerência e que se verifica a existência de erro de interpretação do artº único do DL 68/87, de 9-2, pois que:

Na parte final do acórdão recorrido faz-se referência aos requisitos exigidos pelo artº 78º do C. S. Comerciais, entendendo-se correcta, no entanto, a decisão da 1ª instância que, mesmo sem se pronunciar explicitamente sobre eles, concluiu que a recorrente não provou a falta de culpa.

No pressuposto de que partiram as decisões da 1ª instância e recorrida, de que era a oponente que tinha o ónus da prova da culpa, tal juízo seria bastante para afastar a necessidade de pronúncia sobre todos os outros requisitos, pois que, nessa tese, estaria prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

A nulidade por omissão de pronúncia, prevista nos artºs 668º 1d) e 716º 1 do C. P. Civil, ocorre quando o Tribunal deixe de tomar posição sobre qualquer questão que devesse apreciar.

As questões que o tribunal deve apreciar são, nos termos do artº 660º 2 do C. P. Civil, as que as partes tenham submetido à sua apreciação, para além das de conhecimento officioso, com excepção daquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso dos autos estaríamos perante uma situação em que se verificava esta excepção, pois que se se entendia que não se verificava a falta de culpa da oponente e que era a ela que cabia fazer tal prova, sendo esta prova essencial para afastar a responsabilidade da oponente, seria desnecessária a pronúncia sobre os outros requisitos.

Como o STA, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, apenas conhece de matéria de direito, artº 21º 4 do ETAF, mesmo que se entenda que esta limitação dos poderes de cognição do STA tem o mesmo alcance que aquele que a lei processual civil atribui ao STJ, em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa dumta disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - artº 722º 2 do C. P. Civil.

No caso dos autos como a recorrente não alega a existência de qualquer ofensa deste tipo a matéria a ter em consideração é apenas a fixada pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância pois que a eventual existência de erro na apreciação da matéria de facto está fora dos poderes de cognição do STA.

Tem, contudo, a recorrente, razão quanto ao erro na interpretação do artº único do DL 8/87, pois que como é jurisprudência do Pleno do STA o ónus da prova da culpa cabe nos termos do DL citado não ao gerente mas à FP, não se tendo provado que a recorrente tivesse tido qualquer actuação culposa que estivesse numa relação de nexo de causalidade com a insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais nem o contrário.

2. O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1. Contra a Norgeste - Construções, Lda, foi instaurada na Repartição de Finanças do Porto - 3º Bairro Fiscal - a execução fiscal nº 3360949000070, por dívida de imposto sobre o valor acrescentado no montante de 1.142.237\$00, respeitante ao período de 1-4-91 a 30-4-91, não paga no prazo de cobrança voluntária que terminou em 14-5-92.

2. Nesses autos foi informado que os bens em nome da executada, não eram suficientes para o pagamento das dívidas.

3. Proceceu-se então à identificação dos sócios gerentes - Maria da Luz e Octávio Orlando.

4. A Maria da Luz Alves F. P. Gomes foi citada em 2-11-93, vindo a instaurar a presente oposição em 29 do mesmo mês e ano.

5. Esta foi gerente da Norgeste desde Novembro de 1986.

6. Em 27 de Abril de 1992, em reunião da Assembleia Geral da sociedade, renunciou à gerência, facto que foi levado ao registo comercial em 21-5-92.

7. Antes, em 15-2-91, António Carlos Porto Gomes e João Moutinho da Silva realizaram um contrato promessa de cessão das suas quotas a Ariolino Barrocas, através do 3º nomeado, Octávio Orlando Costa, vindo a escritura a ser realizada em 11-9-91, data em que o novo sócio assumiu a gerência integral da Norgeste.

8. Durante o período em que foi gerente da executada, geria a firma em conjunto com os restantes gerentes muito embora fosse a directora de produção, cabendo-lhe o pelouro de execução das obras.

9. No exercício deste pelouro, sempre cumpriu as obrigações legais e contratuais para com os donos das obras e sempre zelou pelo seu bom andamento e pontual pagamento a fornecedores e trabalhadores.

10. Em meados de 1991, deixou de ter acesso aos livros de actas e *dossiers*.

3.1. O acórdão recorrido confirmou a decisão proferida no tribunal tributário de 1ª instância que julgou a oposição improcedente, uma vez que tendo a oponente, como gerente de direito da executada, exercido efectivamente a gerência desta não teria logrado demonstrar factos relevantes da sua ausência de culpa como lhe incumbiria.

Para a recorrente o acórdão em apreciação seria nulo por omissão de pronúncia, teria fixado erradamente os factos ao dar como provado que a oponente exerceu efectivamente a gerência e teria interpretado erradamente o artº único do DL 68/87, de 9-2.

Importa por isso determinar se o mesmo sofre da nulidade por omissão de pronúncia por não haver apreciado todos os requisitos exigidos no artº 16º do CPCI e artº 78º do CSC, aplicável pelo DL 67/87, de 9-2.

Com efeito, a nulidade por omissão de pronúncia, prevista nos artºs 668º l d) e 716º l do C. P. Civil e 144º l do CPT, ocorre quando o Tribunal deixe de tomar posição sobre qualquer questão que devesse apreciar.

As questões que o tribunal deve apreciar são, nos termos do artº 660º 2 do C. P. Civil, as que as partes tenham submetido à sua apreciação, para além das de conhecimento officioso, com excepção daquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No acórdão em apreciação que confirmou a sentença proferida em 1ª instância entendeu-se que a recorrente não provou a falta de culpa ou que não teria logrado demonstrar factos relevantes da sua ausência de culpa como lhe incumbia.

Para o acórdão recorrido tinha a oponente o ónus da prova da inexistência da sua culpa. Não tendo cumprido tal ónus imediatamente improcederia a oposição, tornando-se desnecessário apreciar os demais requisitos relativos à responsabilidade do gerente em termos de reversão ficando, por isso, prejudicado o conhecimento das demais questões.

Contudo esta nulidade por 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 as razões (de facto ou de direito), os argumentos, os pressupostos em que a parte funda a sua posição na questão”.

Para A. Varela, RLJ, 122ºp. 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 os pressupostos da reversão decretada contra a oponente.

O acórdão em apreciação fixou a matéria de facto referida e com esta concluiu pela legalidade da reversão, uma vez que a oponente não teria demonstrado a não existência de culpa depois de afirmar que lhe cabia o correspondente ónus.

Parece-nos podermos acrescentar que o acórdão recorrido se pronunciou sobre as diversas questões suscitadas pela recorrente nas conclusões das alegações.

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

Nos termos do artº 660º I do CPC o acórdão recorrido não tinha o dever de conhecer os demais requisitos, pois ficariam prejudicados pela solução que encontrou. Tornava-se, por isso, desnecessário apreciar as questões suscitadas pela recorrente e nomeadamente: “que tenha havido inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores, que o património da sociedade se torne insuficiente para satisfação dos créditos, que se verifique um nexo de causalidade adequada entre essa inobservância e a insuficiência do património da sociedade e que aquela inobservância de deveres legais ou contratuais seja culposa”.

Tendo o acórdão recorrido concluído que cabia à recorrente o ónus da prova da inexistência de culpa, o que ela não teria conseguido, e que tal prova era necessária para afastar a responsabilidade da oponente, desnecessário se tornava emitir pronúncia sobre os outros requisitos da responsabilidade da oponente.

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

3.2. Defende a recorrente (conclusão 3ª) que não exerceu a gerência de facto da executada, que apenas sabia do ramo da produção da primitiva executada e (conclusão 4ª) que à data da cobrança do imposto, a recorrente não era gerente nem de facto nem de direito da Norgeste.

Nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância o STA apenas conhece de matéria de direito nos termos do artº 21º 4 do ETAF (DL 129/84, de 27-4).

Mesmo entendendo que esta limitação dos poderes de cognição do STA tem o mesmo alcance que o atribuído ao STJ, no recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para

a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova nos termos do artº 722º 2 do C. P. Civil.

Na verdade, a eventual existência de erro na apreciação da matéria de facto sai fora da alçada dos poderes de cognição deste Tribunal.

No caso dos presentes autos parece alegar a recorrente erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa mas 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.

É entendimento corrente que à matéria de facto pertencem quer os factos provados, quer as ilações deles extraídas, quer, ainda, os juízos de 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 matéria de facto) (RLJ ano 120ºp. 219).

Contudo importa distinguir nesses “juízos de facto (juízos de valor sobre 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”.

A apreciação da matéria de facto vertida nas ditas conclusões 3ª e 4ª 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.

3.3. Resta apreciar o invocado erro na interpretação do artº único do DL 68/87 e que se aduz em averiguar se o mencionado ónus da prova da culpa cabe à oponente ou à FP.

Os impostos em dívida respeitam ao mês de Abril de 1991, período de tempo em que vigorava já o DL 68/87, de 9-2.

Estabelecia o artº único do DL nº 68/87, de 9-2, que “à responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artº 16º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45 005, de 27-4-1963, e no artº 13º do DL nº 103/80, de 9-5, é aplicável o regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 2-9”.

Por força deste preceito legal “os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se tome insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

Pretendeu o legislador daquele artº único do DL 68/87, conforme se escreveu no Pleno da Secção do STA de 9-7-97, Rec. 19 066, que passaremos a acompanhar, que a responsabilidade pessoal e solidária, dos administradores ou gerentes e membros do conselho fiscal de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, pelo período em que exerceram as correspondentes funções, pelas contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado e que a tais empresas ou

sociedades fossem liquidadas, passasse a estar sujeita aos requisitos estabelecidos pelo mencionado artº 78º do Código das Sociedades Comerciais.

Quando naquele artº único se estabeleceu que é aplicável o regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade prevista no mencionado artº 16º do CPCI pretendeu-se que a responsabilidade regulada neste, e nomeadamente a responsabilidade dos gerentes, ficasse sujeita aos mesmos pressupostos e requisitos que o artº 78º do CSC estabelecia para os credores da sociedade em geral.

Para que exista obrigação de indemnizar por parte dos gerentes, administradores ou directores perante os credores sociais, nos termos do artº 78º do CSC, necessário se torna que exista culpa subjectiva ou seja inobservância das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores e que de tal actuação tenha resultado a insuficiência do património social para satisfação dos respectivos créditos.

O fundamento jurídico da obrigação de indemnizar tal como resulta do artº 78º do CSC é este próprio preceito legal que, não tendo natureza contratual ou obrigacional, pode qualificar-se como uma obrigação de fonte legal tendo "o seu fundamento ou razão axiológica num comportamento delitual ou eticamente censurável segundo as regras com que o património social deve ser gerido pelos gerentes e administradores enquanto garantia de cumprimento dos respectivos créditos sociais" (cfr. acórdão anteriormente citado).

Assim o dever de indemnizar resultará da prática de um acto ilícito (contrário à disposição legal destinada a proteger os credores), danoso e culposo.

Assim, por força do artº 487º do C. Civil, "é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo presunção legal de culpa".

Não estabelecendo a lei presunção legal de culpa a favor da Fazenda Pública, não pode deixar de se aplicar a regra geral do mencionado artº 487º do C. Civil.

Ainda por força do princípio geral referente à matéria do ónus da prova constante do artº 342º 1 do C. Civil "àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado".

Com o mencionado DL 68/87 pretendeu o legislador optar pelo regime consagrado no C. S. Comerciais, uma vez que entendia inexistirem razões para privilegiar a Fazenda Pública, relativamente aos mencionados gerentes e administradores, já que, como se escreve no preâmbulo do mencionado DL, não fazia "sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado" e diferente do adoptado referentemente à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades diferente do estabelecido no C. S. Comerciais.

Assim se entende que com esta alteração legislativa se pretendeu colocar o Estado em posição semelhante à de qualquer outro credor social no que respeita às dívidas a que anteriormente se reportavam os artºs 16º do CPCI e 13º do DL 103/80.

Como já se referiu, a responsabilidade da recorrente, nos termos do mencionado artº 78º do CSC, só se verificará "...quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Cabendo o ónus da prova da culpa nos termos indicados não à recorrente mas à FP e não resultando provado que a recorrente teve qualquer actuação culposa que esteja numa relação de causalidade

com a insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais, não pode o acórdão em apreciação manter-se.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido e julgando a oposição procedente declarar extinta a execução quanto à oponente.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — António Pimpão (Relator) — Coelho Dias — Vítor Meira. — Foi presente, Pimenta do Vale.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Requisitos do título executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os títulos executivos têm uma dupla função no processo de execução fiscal, visando não só assegurar à entidade perante quem corre a execução, a possibilidade de verificar se estão reunidas as condições para prosseguir com o processo, mas também informar o executado sobre a dívida que se executa e poder organizar a sua defesa, se assim o entender.*
- 2 — *Se nos títulos executivos se indicam a proveniência das dívidas (indicando-se, em cada um deles, que se trata de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado), o ano e o número da liquidação que deu origem à dívida, a entidade que efectuou as liquidações e ainda o período de tempo a que se refere o imposto, deve entender-se que eles satisfazem os fins de informação acima indicados, pois, com tais referências, é possível ao executado saber, com segurança, a que dívida se refere cada um dos títulos.*
- 3 — *Não é requisito do título executivo a indicação do modo como se chegou à quantia nele indicada.*

Recurso n.º 21 627; Recorrente: Maria Alice Viana Mourão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MARIA ALICE VIANA MOURÃO, residente em Atães - Vila Verde, deduziu oposição à execução fiscal instaurada contra seu marido e na qual foi citada na qualidade de administradora dos bens do casal.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou a oposição procedente por entender que os títulos executivos não indicam da forma que deviam a proveniência da dívida.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que lhe deu provimento.

Do acórdão proferido pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância, a oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *Os títulos executivos não preenchem os requisitos previstos na al. d) do nº 1 do artº 249º do CPT, pois não indicam com precisão a natureza e a proveniência da dívida*

2. *Os títulos executivos devem dar a conhecer ao Executado, mormente quando ele não é, como neste caso, o sujeito da relação tributária, o modo como se chegou ao resultado vertido no título.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que os títulos executivos contêm indicação da natureza e proveniência das dívidas, designadamente o valor delas, o ano a que respeitam, o imposto a que se reportam (imposto sobre o valor acrescentado) e o sujeito passivo, além de elementos que indicam a liquidação em que assentam. Quanto ao modo como se chegou ao resultado vertido nos títulos executivos, entende o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público que não se trata de requisito do título executivo, mas da liquidação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) *Contra António Alberto Ferreira Peixoto foi instaurada execução por dívida de IVA referente aos anos de 1990, 1992 e 1993, no montante de 13 938 540\$00.*

b) *A execução foi instaurada com as certidões de relaxe que constam de fls. 9 a 28 dos presentes autos.*

c) *A oponente foi citada, nesta execução, em 25-8-94, nos termos constantes de fls. 8, "na qualidade de administradora dos bens do casal em virtude de seu marido executado, António Alberto Ferreira Peixoto, se encontrar ausente no Canadá".*

d) *A oponente e António Alberto Ferreira Peixoto casaram em 27-09-1981, sem convenção antenupcial.*

3 — A questão que é colocada no recurso é apenas a de saber se os títulos executivos preenchem os requisitos previstos na al. d) do nº 1 do artº 249º, C.P.T. - indicação da natureza e proveniência da dívida - e, especialmente, se eles devem dar a conhecer ao executado, mormente quando ele não é, como neste caso, o sujeito da relação tributária, o modo como se chegou ao resultado que consta do título.

Estabelece o art. 249.º do C.P.T. o seguinte:

Artigo 249.º

Requisitos dos títulos executivos

1. *Carece de força executiva, devendo ser devolvido à entidade que o tiver extraído ou remetido, o título a que falte algum dos seguintes requisitos:*

a) *Menção da entidade emissora ou promotora da execução e respectiva assinatura, que poderá ser efectuada pela forma prevista no artigo 110º, nº 3;*

b) *Data em que foi emitido;*

c) *Nome e domicílio do devedor;*

d) *Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante.*

2. *No título executivo deve ainda indicar-se a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade competente.*

Por sua vez, o art. 251.º do mesmo Código estabelece o seguinte:

Artigo 251.º

Nulidades. Regime

1. *São nulidades insanáveis em processo de execução fiscal:*

a) *A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado;*

b) *A falta de requisitos essenciais do título executivo quando não puder ser suprida por prova documental.*

2. *As nulidades dos actos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.*

3. *Se o respectivo representante tiver sido citado, a nulidade por falta de citação do inabilitado por prodigalidade só invalidará os actos posteriores à penhora.*

4. *As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.*

4 — Os títulos executivos têm uma dupla função no processo de execução fiscal. Por um lado, visam assegurar à entidade perante quem corre a execução a possibilidade de verificar se estão reunidas as condições para prosseguir com o processo. (1)

Porém, ao contrário do que se afirmou no acórdão recorrido, os títulos executivos têm também a função de informar o executado sobre a dívida que se executa e poder organizar a sua defesa, se assim o entender.

Por ser esta uma das funções do título executivo é que se compreende que seja requisito essencial da citação a entrega ao executado de cópia daquele (art. 274.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

Consequentemente, será em face desta dupla vertente informativa que os títulos executivos têm de assegurar que deverá ser apreciada a questão da existência dos requisitos legais dos títulos executivos em que se baseou a presente execução.

Nos títulos cujas cópias constam de fls. 9 e seguintes, no que concerne à proveniência das dívidas, indica-se, em cada um deles, que se trata de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado, o ano e o número da liquidação que deu origem à dívida, a entidade que efectuou as liquidações e ainda o período de tempo a que se refere o imposto.

Nada mais é necessário para se ficar a saber, pelos títulos referidos, de que provêm as dívidas exequendas

Com tais referências é possível ao executado saber, com segurança, a que dívida se refere cada um dos títulos.

(1) Neste sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Processo de Execução*, volume I, página 107, que, aliás, é citado no acórdão recorrido.

Consequentemente, estão assegurados eficazmente os seus direitos de defesa.

Na verdade, com base em tais elementos, o executado pode relacionar cada um dos títulos com a correspondente notificação da liquidação, que obrigatoriamente lhe tinha de ser feita, ou, se o não foi, terá elementos suficientes para se poder defender suscitando a questão da ineficácia da liquidação respectiva.

Por outro lado, com tais elementos, a entidade perante quem corre termos o processo de execução fiscal poderá saber se existem ou não os requisitos necessários para accionar o processo, apreciar a sua própria competência e as questões cujo conhecimento oficioso a lei lhe impõe.

5 — No caso dos autos, porém, não foi citado o próprio executado indicado no título por estar ausente, tendo sido o seu cônjuge, a recorrente, quem foi citada, na qualidade de administradora dos bens do casal.

Nestas condições, a recorrente não é o sujeito passivo da relação tributária e, por isso, não foi a ela que terão sido efectuadas as notificações das liquidações.

Por essa razão, a recorrente sustenta que deveria ser informada, através dos títulos executivos, do «modo como se chegou ao resultado vertido no título».

No entanto, a Lei não prevê como requisito dos títulos executivos a indicação da forma como se chegou à quantia neles indicadas, nem se justificaria tal indicação, pois a emissão de um título executivo pressupõe resolvida a questão da existência da dívida.

Tal indicação, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, é um requisito da liquidação (fundamentação) e não do título executivo.

Não sendo imposta por lei tal indicação, não ocorre, assim, a nulidade do título executivo invocada pela recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Imposto de transacções. Alimentos para animais. Isenção. Verba 15 da lista 1 anexa ao Código do Imposto de Transacções. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Matéria de facto. Aplicação do art.º 722.º do C. P. C. Juizos de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.º ins-*

- tância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, nº 4, do E. T. A. F.).
- 2 — Por isso, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - artigo 722º, nº 2, do Código de Processo Civil.
 - 3 — O juízo de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.
 - 4 — Para efeitos de enquadramento de mercadorias na verba 15 da Lista I anexa ao Código do Imposto de Transacções, o que é relevante são as qualidades intrínsecas daquelas, que permitam considerá-las como próprias para alimentação animal, independentemente de elas poderem ou não ser utilizadas directamente, sem qualquer transformação, para esse fim.

Recurso n.º 21 678; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: COPAM - Companhia Portuguesa de Amidos, S. A.; Relator: Exmº Consº Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — COPAM - COMPANHIA PORTUGUESA DE AMIDOS S.A. deduziu impugnação judicial contra um acto de liquidação de imposto de transacções referente aos anos de 1982, 1983, 1984 e 1985.

A impugnação foi julgada procedente pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que veio a julgar-se hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso.

O processo foi remetido ao Tribunal Tributário de 2ª Instância, a requerimento da recorrente, vindo este Tribunal a negar provimento ao recurso.

Novamente inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 — A recorrida exerce a actividade de "Amidos, féculas, dextrinas e produtos afins";

2 — Vendeu vários produtos sujeitos a imposto de transacções, sem que para tal tenha liquidado o respectivo imposto ou exigido a declaração modelo 5 ou 6;

3 — Alegou a recorrida que não liquidou imposto de transacções, por estar convencida que os referidos produtos se enquadravam na verba 15 da Lista I, anexa ao C. I. T.;

4 — Para esclarecer tal dúvida, foi pedido um parecer à Direcção de Serviços (Imposto de Transacções) o qual se pronunciou no sentido de que tais produtos são considerados como matéria-prima, logo,

sujeitos a imposto de transacções (ver parecer a fls. 25 e 26 dos autos);

5 — Em face do exposto, e ao contrário do entendimento perfilhado pelo acórdão recorrido, é de manter a liquidação do imposto de transacções, bem como os respectivos juros compensatórios;

6 — Assim, o douto acórdão de que ora se recorre violou os artigos 5º, alínea d), 25º, alínea d) 26º, e 41º, alínea e), todos do C.I.T.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido.

A impugnante apresentou contra-alegação defendendo a manutenção da decisão recorrida, em suma, por os produtos em causa serem efectiva e exclusivamente utilizados para alimentação animal, em virtude das suas propriedades e sem necessário de qualquer transformação.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso por a recorrente contestar a matéria de facto fixada na decisão recorrida e os poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo estarem limitados a matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) A impugnante e ora recorrente encontra-se tributada em contribuição industrial - Grupo A - pelo exercício da actividade de amidos, féculas, dextrinas e produtos afins (fábrica de).

b) Encontra-se ainda registada para efeitos de liquidação do I. T., sob o nº. 3158/108.

c) A actividade da impugnante circunscreve-se, no essencial, a fabricação de amidos, através do processo de maceração do milho (única matéria-prima utilizada), sendo daqui extraídos cerca de 16 subprodutos, entre os quais se contam o "gérmen seco", "progado VL", "progado gluco", "progado mel" e "hidrol".

d) O valor da imposto impugnado refere-se aos anos de 1982, 1983, 1984 e 1985 e reporta-se as facturas constantes dos documentos de fls. 127 e 147.

e) A liquidação do(s) imposto(s) impugnado(s) teve por base a instauração do processo de transgressão nº. 551/86, em face da auto de notícia levantado em 26/2/86, o qual se dá aqui por inteiramente reproduzido - fls. 118 e 119.

f) Dá-se também por inteiramente reproduzida a informação do Perito de Fiscalização Tributária constante de fls. 121 a 123.

g) Submetida aquela informação à 5ª Direcção da D.G.C.I., esta emitiu parecer, constante de fls. 125 e 126, do qual se destaca a seguinte passagem: «Parece que..., a verba nº. 15... não contempla as mercadorias que sejam utilizáveis como matéria-prima na produção de outras mercadorias, mas tão-somente aquelas que tenham directa aplicação na alimentação de animais, isto é, que sejam próprias para a alimentação de gados, aves de capoeira e peixes de viveiro.

Nestes termos, (...) só o "Progado VL" merece o enquadramento na verba 15, por ser o único de aplicação directa na alimentação de animais, ficando todos os outros excluídos desse enquadramento, por constituírem componentes para a confecção de rações na qual são incorporados ou consumidos, tomando portanto a natureza de matéria-prima.

Este parecer foi confirmado por um Chefe de Repartição (v. fls. 126 vº).

h) O *Progado Gluco* é um subproduto da indústria amideira e da glucose, destinando-se, quase exclusivamente, a alimentação animal.

Como matéria açucarante que é, pode ser utilizada na produção de álcool. Contudo, e porque a concentração de açúcar neste produto é relativamente baixa, a sua utilização na produção de álcool seria economicamente pouco rentável.

i) O *Progado Gag* é uma marca comercial do *Com-gluten Meal*; trata-se de um subproduto da indústria amideira e destina-se exclusivamente a alimentação animal.

j) O *Glucopam* é um produto com características semelhantes ao *Progado Gluco*, mas com maior concentração de açúcar; destina-se a alimentação animal, muito embora também possa ser utilizado para a alimentação humana.

l) O *Hidrol* é um subproduto da indústria amideira, destinando-se quase exclusivamente a alimentação animal.

m) A *Isoglucose* é um produto resultante da laboração do milho, sendo um xarope de glucose com elevado teor de frutose;

— É, normalmente, utilizada na alimentação humana, podendo também ser utilizada na alimentação animal.

Dentro da alimentação animal este produto é utilizado na alimentação das abelhas durante o Inverno, sendo o mesmo colocado em tabuleiros ou recipientes junto às colmeias diluído com água.

n) O *Dextropam* é um açúcar de milho, resultante da laboração do milho. É utilizado, normalmente, na alimentação humana, podendo também ser utilizado na alimentação animal.

o) A *Vitena A* é uma marca comercial de amido de milho e destina-se a alimentação humana. É uma fécula de aplicação em diversas indústrias alimentares.

Tem uma aplicação muito residual na alimentação animal.

p) O *Progado VL* é um subproduto da indústria amideira.

É composto de uma mistura de resíduos diversas de milhos, designadamente casca e gorduras de milho.

Destina-se exclusivamente a alimentação de animais poligástricos.

q) Os produtos denominados *Glucopam*, *Isoglucose* e *Dextropam*, quando utilizados na alimentação animal, o que não é frequente, destinam-se a animais no 1º quarto do ciclo de vida.

r) A factura n.º 1325, de 16/5/83, no valor de 5.525\$00, respeitante a mercadoria designada por *Cola A 20*, foi anulada pela impugnante através da nota de crédito n.º 776, de 17/5/85, e em substituição foi processada a factura n.º 13291, de 17/5/83, com a liquidação do respectivo imposto (v. fls. 111 a 113).

t) As mercadorias constantes das alíneas h), i), j), c), m), n) e p) - *Progado Gluco*, *Progado Gag*, *Glucopam*, *Hidrol*, *Isoglucose*, *Dextropam* e *Progado VL* - foram vendidas pela impugnante a fim de as mesmas serem utilizadas na alimentação animal - v. documentos de fls. 29 e 30; 33 a 60; 74 a 79; 86 a 91; 97 a 99; 114 a 111.

u) Todas as mercadorias a que se reporta a al. t) (1) são utilizadas para a alimentação animal directamente, isto é, sem necessidade de qualquer transformação;

(1) Por lapsos, na cópia dactilografada indica-se alínea e), que não tem a ver com a remissão efectuada.

Podem ser utilizadas sem misturas, mas, mesmo quando misturadas, não perdem a sua identidade e características próprias - v. documentos de fls. 28; 51, 52 e 61 a 73; 80 a 84; 96 e verso).

v) Alguns desses produtos, como por exemplo o Progado Gag e o Hidrol, só podem ser utilizados para a alimentação animal, sob pena de serem considerados lixo industrial.

x) A impugnante, relativamente aos produtos destinados a alimentação animal, tem por hábito confirmar o fim a que as mesmos se destinam, quer solicitando aos seus clientes documentos comprovativos da actividade exercida por esta quer fazendo visitas aos locais onde os mesmos as exercem.

z) Foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1804/86 (v. fls. 174).

3 — A questão que é objecto do recurso é a de saber se os produtos designados como *Progado Gluco*, *Glucopam*, *Hidrol*, *Isoglucose* e *Dextropam* (2) são abrangidos na verba 15 da Lista I anexa ao Código do Imposto de Transacções.

O art. 5.º do C.I.T. declarava isentas daquele imposto as mercadorias incluídas na referida Lista I.

Na verba 15 desta Lista incluíam-se as «*Farinhas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para alimentação de gados e aves de capoeira e, bem assim, de peixes de viveiro destinados à alimentação humana.*»

A tese sustentada pela recorrente é a de que as mercadorias referidas não têm como destino imediato, sem qualquer transformação, a alimentação de animais, reunindo antes as características de matéria-prima, servindo para tal alimentação apenas após processo de transformação - art. 2.º, alíneas a) e g) das alegações e conclusão 4.ª.

Porém, a tese que a recorrente defende não encontra suporte factual na decisão recorrida.

Na verdade, neste aresto, não se dá como provado que as mercadorias referidas fossem uma matéria-prima ou que apenas servissem para alimentação animal na sequência de processos de transformação.

Desde logo, por isso, o recurso não poderá ter provimento.

Com efeito, o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E. T. A. F.).

Mesmo que se entenda que os poderes de cognição deste Tribunal incluem os poderes de alteração da matéria de facto que são conferidos pelo art. 722.º do C.P.C. ao Supremo Tribunal de Justiça nos recursos de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto

(2) A recorrente nas alegações de recurso e respectivas conclusões não indica expressamente que são estas as mercadorias cujo enquadramento legal se discute, aludindo apenas a «referidas mercadorias» - art. 2.º, alínea a) das alegações - ou às «quatro mercadorias, à volta das quais gira a controvérsia» - art. 2.º, alínea c), das alegações (a controvérsia tinha por objecto 5 mercadorias e não 4) -, ou aos «produtos aqui em litigio» - art. 2.º, alíneas g) e h) das alegações - ou os «referidos produtos» ou «tais produtos» - conclusões 3a e 4.ª.

Porém, será de presumir que está a referir-se aos cinco produtos que foram objecto do acórdão que impugna, que são os indicados no texto.

ou que fixe a força de determinado meio de prova - n.º 2 daquele art. 722.º.

No caso dos autos, não se está perante qualquer situação deste tipo, pelo que a matéria de facto a considerar terá de ser exclusivamente a fixada pela 2.ª instância - art. 729.º, n.º 1, do C. P. C.

Assim, não vindo provado o suporte fáctico com base no qual a recorrente pede a alteração do decidido, o recurso está condenado ao insucesso.

De qualquer forma, no caso dos autos, no acórdão recorrido, formulando-se um juízo a partir da matéria de facto fixada, entendeu-se que *«os cinco produtos atrás referidos, pelas suas qualidades intrínsecas, reúnem características tais que os tornam aptos a servirem de alimentos para animais independentemente de, um ou outro, poderem também ser utilizados quer na alimentação humana quer na fabricação de outros produtos»*.

Estas qualidades intrínsecas dos produtos que permitem considerá-los adequados à alimentação animal é a que é decisiva para efeitos do enquadramento na verba 15 referida.

É essa a interpretação que decorre literalmente do texto desta norma, em que se faz depender o enquadramento da circunstância de os produtos serem próprios para alimentação de gados, aves de capoeira ou peixes de viveiro destinados à alimentação humana e não da eventualidade de a utilização para esse fim ser ou não imediata.

Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição, imposta pelo n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil (que vale até que se demonstre que não é correcta), de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. (3).

Por outro lado, os fins de apoio e fomento da criação de animais para alimentação humana que estão subjacentes à isenção prevista naquela verba 15, reclamam que a isenção seja concedida a quaisquer produtos alimentares utilizados nessa criação, independentemente de tal utilização ser directa ou apenas após transformação. Por isso, a interpretação no sentido de que qualquer produto próprio para alimentação daqueles animais cabe na previsão da verba 15, será a que conduz à solução mais acertada, que se tem de presumir ter-se consagrado na lei, por força do preceituado no citado art. 9.º, n.º 3, do Código Civil.

Por isso, não efectuando a lei qualquer distinção nem havendo qualquer justificação razoável para ser feita uma distinção, deverá concluir-se que qualquer transacção de produtos adequados à alimentação dos animais previstos naquela verba 15, mesmo que só após transformação, estará abrangido pela isenção.

Assim, será à face das características dos produtos e sua adequação mediata ou imediata à alimentação animal que haverá que apreciar o seu enquadramento na referida verba 15.

Por isso, tendo o Tribunal Tributário de 2ª Instância concluído que os produtos referidos pelas suas *«qualidades intrínsecas, reúnem*

(3) Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

características tais que os tornam aptos a servirem de alimentos para animais» estará preenchido o requisito necessário para integrá-los na previsão daquela verba 15.

Na verdade, em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

No caso em apreço, saber se as características intrínsecas dos produtos referidos deve levar a considerá-los como adequados à alimentação animal é uma pura questão de facto, já que a sua resolução não reclama a interpretação de qualquer norma legal nem faz apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores.

Consequentemente, ter-se-á de aceitar o juízo formulado pela 2ª instância em tal matéria.

Assim, também por esta razão, o recurso da Fazenda Pública não poderia proceder.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela das Custas).

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira* — *Francisco Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Embargos de terceiro. Herança jacente. Representação da herança. Cabeça-de-casal. Legitimidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Em processo de embargos de terceiro deduzidos por cabeça-de-casal, em representação de herança jacente, a petição pode ser feita com indicação do nome do próprio cabeça-de-casal no cabeçalho, com indicação no texto da petição de que actua na qualidade de cabeça-de-casal daquela herança.

Recurso n.º 21.719; Recorrente: Sol Sónia Serruya Schlanger; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

SOL SÓNIA SERRUYA SCHLANGER interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que absolveu a Fazenda Pública da instância no processo de embargos de terceiro que aquela deduziu.

A decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância baseou-se em a embargante ser parte ilegítima por os bens penhorados integrarem uma herança jacente, sendo a herança, normalmente, representada pelo cabeça-de-casal quem teria legitimidade para usar acções possessórias relativas aos bens da herança.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. Ao invés do que foi decidido, a ora Recorrente é parte legítima nos presentes autos.

2. A Recorrente deduziu os embargos na qualidade de cabeça-de-casal, representante da herança aberta por óbito do seu marido, Léo Schlanger.

3. A legitimidade da Recorrente não tem de constar literalmente do cabeçalho da petição de embargos, antes deverá resultar do texto da mesma.

4. A não se entender assim, sempre a legitimidade da ora Recorrente decorre da sua qualidade de titular do património comum do casal, sendo este regulado pelo regime da comunhão geral de bens, como ficou provado.

5. Tendo decidido pela ilegitimidade da Recorrente e, consequentemente, absolvido da instância a Embargada, a douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 2088º e 1286º do Código Civil, bem como os arts. 6º e 26º do Código de Processo Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de o recurso merecer provimento por, em suma, se dever entender que a embargante actuou na qualidade de cabeça-de-casal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 14 de Dezembro de 1995, no âmbito da execução n.º 101990.2195 e apensos, a correr termos na Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa, foram penhoradas as fracções "O", "QI", "QJ", "QL" e "QM" do prédio sito na Avenida da Liberdade, n.ºs 38 a 38 O/Rua de S. José, n.ºs 35 a 35 6, Lisboa - documento de fls. 13 a 17;

b) Nessa execução, nenhuma intervenção teve a herança deixada por óbito da ora embargante - informação de fls. 80, *a contrario*;

c) As fracções referidas em a) haviam sido adquiridas por Léo Schlanger, em 1992, «por compra a Libersil - Empreendimentos Imobiliários, Limitada» - documentos de fls. 32 a 54;

d) O referido Léo Schlanger faleceu a 6 de Fevereiro de 1994, e era casado com a ora embargante, em comunhão geral de bens - documentos de fls. 12 e 45;

e) A embargante é inventariante no processo que corre para partilha da herança aberta por óbito do Léo Schlanger, onde se integram as fracções em causa - admissão no artigo 9.º da petição inicial e documento de fls. 12;

f) Desde data anterior ao óbito do marido, por impossibilidade deste, em virtude de doença, era a embargante que praticava os actos

inerentes à detenção e fruição das fracções penhoradas - depoimentos de fls. 90;

g) Na sua petição, nenhuma referência faz a impugnante à intenção de possuir as ditas fracções em nome próprio - artigos 1.º e seguintes da petição inicial.

3 - Na decisão recorrida entendeu-se, em suma, que:

- na tese da embargante os bens penhorados integram uma herança jacente e que, por isso, seria a herança quem teria legitimidade para as acções possessórias destinadas a defender os interesses do acervo hereditário;

- não tendo sido os embargos de terceiro deduzidos em nome da herança, a embargante deve ser considerada parte ilegítima.

Nas alegações de recurso, a recorrente sustenta que «deduziu os embargos na qualidade de cabeça-de-casal, representante da herança aberta por óbito do seu marido, Léo Schlanger», e que, se assim não se entendesse, sempre teria legitimidade na qualidade de titular do património comum do casal, uma vez que vigorava o regime de comunhão geral de bens.

A questão que se coloca, assim, tem a ver com a interpretação da petição.

Nela refere a recorrente, logo no início:

1. A ora Embargante é de acordo com a lei brasileira a inventariante do espólio do seu marido, Léo Schlanger, falecido em 6 de Fevereiro de 1994, conforme nomeação nos autos de inventário pendentes junto da 10ª Vara de Órfãos e Sucessões da Comarca do Rio de Janeiro, Brasil (cfr. cópia de certidão junta como doc. 1 que aqui se dá como reproduzida para todos os efeitos legais).

2. Essa qualidade, correspondente em tudo ao cargo de cabeça-de-casal do direito português, confere à Embargante a administração dos bens que compõem aquele acervo hereditário, até efectiva liquidação e partilha do mesmo, o que ainda não teve lugar.

Desta parte da petição tem de concluir-se que a ora recorrente estava a invocar a qualidade de cabeça-de-casal da herança referida, já que, se não pretendesse agir nessa qualidade, não se justificaria tal referência.

Por isso, a petição deverá interpretar-se como estando a embargante a agir na qualidade de cabeça-de-casal, sendo com referência a essa qualidade que devem ser interpretadas as restantes afirmações feitas na mesma petição quanto à prática de actos em relação aos bens que constituem a herança.

Não obsta a tal entendimento o facto de a ora recorrente ter indicado no cabeçalho da petição o seu próprio nome e não o da herança.

Na verdade, não existe qualquer suporte legal para exigir que seja no cabeçalho da petição que se indique a qualidade em que o peticionante age.

Por isso, ela pode resultar do próprio texto da petição.

Por outro lado, também não é exigível que, quando o cabeça-de-casal age nessa qualidade, representando a herança, invoque o nome da herança.

Pelo próprio art. 2088.º, n.º1, do Código Civil, citado na decisão recorrida se verifica que assim é.

Com efeito, estabelece-se nesta disposição que

1. O cabeça-de-casal pode pedir aos herdeiros ou a terceiro a entrega dos bens que deva administrar e que estes tenham em seu

poder, e usar contra eles de acções possessórias a fim de ser mantido na posse das coisas sujeitas à sua gestão ou a ela restituído.

É indubitável que ao intervir ao abrigo desta norma, o cabeça-de-casal está a agir em representação da herança.

Porém, a própria lei refere que é «o cabeça-de-casal» (e não a herança) quem pode pedir a entrega dos bens.

Há, assim, nesta disposição, uma personificação da herança na pessoa do cabeça-de-casal para efeitos de uso de meios possessórios.

Por isso, a fórmula utilizada pela recorrente ao deduzir os embargos em seu nome, indicando a seguir a sua qualidade de cabeça-de-casal, é até a forma mais adequada de formular a sua pretensão, por ser a que linearmente decorre daquele texto legal.

De qualquer forma, o que tem de ter-se por seguro é que num regime processual como o que vigora no nosso processo civil, em que não se impõe às partes o uso de fórmulas sacramentais para a apresentação ao tribunal das suas pretensões, dizer, no caso, «Sol Sónia Serruyer Schlanger, na qualidade de cabeça-de-casal da herança de Léo Schlanger» (1) ou dizer «A herança de Léo Schlanger, representada pela sua cabeça-de-casal Sol Sónia Serruyer Schlanger» tem de ter precisamente o mesmo valor processual, porque na realidade, ambas as fórmulas têm objectivamente o mesmo significado: qualquer delas exprime que quem vem ao processo é a pessoa física referida, mas que actua em representação da herança, sendo nesta que se repercutirão os efeitos da decisão da causa.

Por isso, é de reconhecer razão à recorrente quanto à primeira questão colocada, ficando prejudicada, obviamente, a questão, que suscita a título subsidiário, de a não se entender que actuou em representação da herança, se dever entender que teria agido em nome próprio e também nessa qualidade lhe dever ser reconhecida legitimidade.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra em que, em conformidade com o aqui decidido, se considere que a petição de embargos foi deduzida em representação da herança referida e é com referência à qualidade de cabeça-de-casal e à herança que devem ser interpretadas as afirmações feitas na mesma petição relativas à posse dos bens aí indicados.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em aprecia-

(1) Que é o que se diz na petição de embargos, devidamente interpretada.

ção não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 21 954; Recorrente: VASP — Sociedade de Transportes e Distribuição, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. VASP — Sociedade de Transportes e Distribuições, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação da liquidação de juros compensatórios relativos à liquidação de IVA referente ao mês de Novembro de 1991.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela recorrente aos motoristas, que não são adiantamentos mas sim pagamentos de serviços;

b) Por outro lado, procedeu a uma qualificação jurídica errada da cedência da viatura ao motorista;

Essa cedência não constituiu uma prestação de serviços a título oneroso, tal como é referida pelo art.º 4º e al. a) do art.º 1º do CIVA;

c) A cedência da viatura consubstancia um empréstimo gratuito com obrigação de restituição da viatura, ou seja, tratava-se de um comodato (art.º 1129º do C. Civil);

d) A viatura era utilizada para prossecução do objecto social da empresa recorrente, isto é, para prossecução dos seus próprios fins;

e) A viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo;

f) A liquidação em causa no presente processo carece, por isso, de fundamento legal por inexistência de facto tributário;

g) A sentença ao considerar improcedente a impugnação violou o art.º 3º 3j), 4º 2 a) e b) e art.º 9º 28 a) do CIVA.

A ERFPP sustenta que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso versa sobre matéria de facto, já que, na conclusão d), sustenta a recorrente que “as viaturas eram utilizadas para prossecução exclusiva do seu objecto social, e na conclusão e), que só eram vendidas aos motoristas se estes as pretendessem adquirir, no momento em que era decidida a troca pelo que conclui pela incompetência hierárquica deste Tribunal.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1) A impugnante é uma sociedade transportadora e distribuidora de publicações.

2) No exercício dessa actividade fez contrato de prestação de serviços com motoristas que asseguram a referida distribuição de publicações.

3) Adquiriu viaturas que atribuiu a motoristas para distribuição de todas as publicações (jornais e revistas) que a empresa tenha agendado.

4. No contrato de prestação de serviços elaborado entre a firma e estes "profissionais por conta própria" (motoristas) consta da cláusula 3ª que a empresa se obriga a disponibilizar um veículo para ser utilizado na distribuição e entrega das publicações e, na cláusula 4ª, que são por conta da VASP, L.da, todas as despesas inerentes à utilização e uso do veículo, nomeadamente carburante, reparações, seguros, portagens, refeições e outras despesas de deslocação, etc.

5. A impugnante faz adiantamentos em dinheiro a esses profissionais, por conta dos serviços que lhe prestam, com o fim de cada um deles adquirir uma das ditas viaturas.

6. Os referidos profissionais vão procedendo quinzenalmente à amortização das verbas que a impugnante lhes adiantou até à sua total regularização.

7. A final, algumas dessas viaturas, que se encontram em nome da ora impugnante, vêm a ser vendidas aos ditos profissionais e outras a terceiros, sendo adquiridas novas viaturas.

8. A liquidação nº 94201837, no valor de 146.483\$00, referente ao mês de Novembro de 1991 é referente a juros compensatórios de IVA.

3. Na conclusão d) e e), respectivamente, das alegações do presente recurso sustenta a recorrente que "a viatura era utilizada para prossecução do objecto social da empresa recorrente, isto é, para prossecução dos seus próprios fins" e que a mesma "viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo".

Entende o EMMP que o recurso versa matéria de facto nas ditas conclusões d) e e) pelo que é este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito, pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica, uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria e direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso, já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Nas ditas conclusões d) e e) sustenta a recorrente que "a viatura era utilizada para prossecução do objecto social da empresa recorrente, isto é, para prossecução dos seus próprios fins" e que a mesma "viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo" pelo que vem questionada matéria de facto que a sentença recorrida não fixou no probatório.

Afronta a recorrente a sentença em apreciação que não deu como provados aqueles factos, o que integra matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito por nas ditas conclusões se discutirem factos que a sentença em apreciação não fixou. Podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso, sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Artº 44º do CCI.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 44º do CCI, na redacção que lhe foi dada pelo DL 197-C/86, de 17-7, podem ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa ainda que este investimento tenha sido iniciado no ano da formação dos lucros retidos.

Recurso n.º 21.979; Recorrente: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: TERTIR — TERMINAIS DE PORTUGAL, SA; Relator: Exmº Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. A ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, julgou a impugnação procedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. A questão controvertida é apenas de direito e gira em torno da interpretação do artº 44º do CCI na redacção dada pelo DL nº 197-C/86, de 18-7, que criou dois incentivos fiscais ao investimento - o crédito fiscal por investimento (CFI) e a dedução de lucros retidos e reinvestidos (DLRR), aqui em causa:

2. Decidiu o tribunal "a quo" no sentido de que face ao citado artº 44º do CCI a impugnante pode deduzir ao lucro tributável do exercício de 1989, 1/3 do reinvestimento da quantia de 529.698.446\$00 que não na de 480.741.054\$00 retirado dos lucros levados a reserva do exercício de 1987 no montante total de 822.642.712\$00, que a impugnante aplicou no exercício seguinte.

3. Contrariamente ao decidido, decorre do preceituado no artº 44º do CCI que não se podem fazer investimentos sem que haja lucros retidos ou levados a reservas, o que "in casu" só aconteceu no início de 1988, com a aprovação das contas de 1987.

4. Quando a lei expressamente consigna que os lucros retidos ou levados a reservas que sejam reinvestidos dentro dos três anos seguintes ao da sua formação, significa que tais lucros apenas podem ser uti-

lizados a partir do exercício seguinte ao da formação e não com início no exercício da própria formação.

5. A impugnante não reunia pois, as condições legais para a dedução do investimento em causa ao lucro tributável do exercício de 1989, sendo legal a liquidação impugnada.

6. A sentença sob recurso violou o disposto no artº 44º do CCI.

Da mesma sentença recorreu, ainda, o EMMP que alegando formulou as seguintes conclusões:

1. Face ao disposto no artº 44º do CCI, com a redacção que lhe foi dada pelo artº 9º do DL 197-C/86, os investimentos feitos com lucros retidos ou levados a reservas no mesmo ano do investimento não são dedutíveis.

2. Os lucros só podem ser considerados retidos ou levados à reserva depois das contas do exercício e os demais documentos previstos na lei serem submetidos aos órgãos competentes da sociedade (artº 65º do C. S. Comerciais).

3. Contrariamente ao decidido pelo Tribunal "a quo", está correcta a posição da AF ao não considerar na dedução do lucro tributável 1/3 dos investimentos de 1988, no montante de 529.698.446\$00, mas tão somente 480.741.054\$00, tendo em conta que não havia reservas no montante de 48.957.392\$00 para o investimento feito em 1987.

4. A sentença ora em crise violou o artº 44º do CCI.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 30-4-91 a impugnante apresentou a declaração mod. 22 de IRC respeitante ao exercício de 1989, nos termos que constam do documento junto aos autos a fls. 27 a 33.

Nela deduziu ao lucro tributável (1.098.230.192\$00) o valor de 326.414.476\$00 a título de lucros retidos e reinvestidos, considerando para tanto o montante de 52.200.236\$00 (1/3 das reservas constituídas em 1986 e reinvestidas em 1987 no valor de 156.600.710\$00) e o valor de 274.214.239\$00 (1/3 das reservas constituídas em 1987 no valor de 822.642.719\$00).

2. Em 1987 a impugnante obteve lucros que levou a reservas no montante de 822.642.719\$00 e o investimento que através dele efectuou passível de DLRR ascendeu a 529.698.446\$00.

3. As obras em que se traduziu esse investimento da impugnante já se haviam iniciado em 1987 e vieram a ser concluídas em 1988, ano em que o investimento entrou em funcionamento, e o seu valor total ascendeu a 529.698.446\$00.

4. Desse montante investido, uma parcela no valor de 48.957.392\$00 foi afectada pela impugnante ao pagamento daquela parte da obra iniciada em 1987, e a restante parte do investimento, no valor de 480.741.054\$00, foi afectada ao pagamento da demais parte da obra, realizada e concluída em 1988.

5. Os valores daquela declaração mod. 22 de IRC da impugnante foram corrigidos pelos Serviços da AF, nos seguintes termos:

- deduziram ao lucro tributável o valor de 52.200.236\$00 (1/3 das reservas constituídas em 1986 e reinvestidas em 1987 e que ascenderam a 156.600.710\$00) e o valor de 160.247.018\$00 (1/3 das reservas constituídas em 1987 e reinvestidas em 1988 no valor de 480.741.054\$00) nos termos que constam dos documentos juntos aos autos a fls. 4 a 10 e cujo teor aqui se dá por reproduzido, originando uma matéria colectável de 885.782.937\$00.

6. Nos cálculos que a AF efectuou para proceder àquela correcção, considerou que desse investimento total de 529.698.446\$99, uma parcela no valor de 48.957.392\$00 se efectivara em 1987 e só o restante valor de 480.741.054\$00 se efectivara em 1988.

7. As referidas correcções originaram a liquidação ora impugnada de IRC de 1989, no valor de 17.059.317\$00.

3.A sentença recorrida julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC referente ao exercício de 1989 decorrente das correcções efectuadas pela AF que entendeu que podia a impugnante deduzir à matéria colectável a quantia de 212.447.255\$00 a título de benefício fiscal do DLRR (dedução de lucros retidos e reinvestidos) enquanto esta entendia que podia deduzir a quantia de 228.766.384\$00.

Segundo a impugnante, estariam reunidas todas as condições para que o valor do seu investimento, o qual foi concluído e entrou em funcionamento em 1988, no montante total de 529.689.446\$00, fosse deduzido ao lucro tributável do ano de 1989 pelo montante de 176.566.148\$00 (1/3 de 529.689.446\$00) que acrescido de 52.200.236\$00 (1/3 do investimento de 1987 no montante de 156.600.710\$00) daria a referida quantia de 228.766.384\$00.

No entendimento da AF poderia ser deduzida uma verba inferior correspondente ao somatório de 52.200.236\$00 (1/3 do investimento de 1987 no montante de 156.600.710\$00) e de 160.247.018\$00 (1/3 do investimento de 1988 de 480.741.054\$00) ou seja a mencionada quantia de 212.447.255\$00.

A divergência entre a impugnante e a AF, como se acentua na sentença recorrida, resume-se em determinar qual o montante do investimento realizado em 1988 com base nos lucros de 1987.

Inexiste qualquer controvérsia quanto à dedução do mencionado montante de investimento de 52.200.236\$00, já que a discussão se centra no montante da dedução referente ao investimento de 1988 que na perspectiva da AF deveria ser de 160.247.018\$00 (1/3 de 480.741.054\$00) enquanto que para a impugnante deveria ser de 176.566.148\$00 (1/3 de 529.689.446\$00).

O artº 44º do CCI, inserindo-se numa política fiscal de incentivo ao investimento, teve como objectivo, ao longo da sua vigência, facilitar o autofinanciamento das empresas estimulando estas a reinvestirem os lucros não os distribuindo permitindo, por isso, a respectiva dedução ao lucro tributável da contribuição industrial.

Na versão deste artº, resultante do DL 503-B/76, de 30-6, podiam ser deduzidos aos lucros tributáveis, nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento, "os lucros levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes tenham sido reinvestidos na própria empresa, em instalações ou equipamentos novos de interesse para o fomento da economia nacional". A dedução estava, contudo, dependente de requerimento e despacho ministerial o qual seria precedido de exame à escrita e audição dos serviços competentes.

Contudo, este regime foi alterado pelo DL 197-C/86, de 17-7, que, por força deste, deu a seguinte redacção ao corpo do mencionado artº 44º "os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento".

Esta alteração depois de, no § 1º, esclarecer o que deveria considerar-se investimento, para efeito deste artº, suprimiu, no § 2º, o requerimento e despacho mencionados acrescentando que a dedução será justificada por declaração a anexar à declaração mod. 2 da contribuição industrial.

Nos termos do § 5º “para efeitos do disposto neste artigo, a conclusão do investimento é a referida à data do início da utilização”.

Da matéria de facto assente resulta que (2) em 1987 a impugnante obteve lucros que levou a reservas no montante de 822.642.719\$00 e o investimento que através dele efectuou passível de DLRR ascendeu a 529.698.446\$00, que (3) as obras em que se traduziu esse investimento da impugnante já se haviam iniciado em 1987 e vieram a ser concluídas em 1988, ano em que o investimento entrou em funcionamento, e o seu valor total ascendeu a 529.698.446\$00.

Igualmente resulta da matéria de facto fixada (4) que desse montante investido, uma parcela no valor de 48.957.392\$00 foi afectada pela impugnante ao pagamento daquela parte da obra iniciada em 1987, e a restante parte do investimento, no valor de 480.741.054\$00, foi afectada ao pagamento da demais parte da obra, realizada e concluída em 1988.

Resulta ainda do ponto 6 da matéria de facto provada que nos cálculos que a AF efectuou para proceder àquela correcção, considerou que desse investimento total de 529.698.446\$99, uma parcela no valor de 48.957.392\$00 se efectivara em 1987 e só o restante valor de 480.741.054\$00 se efectivara em 1988.

Para a AF (fls. 37) o investimento que entrou em funcionamento em 1988 não foi totalmente realizado nesse ano, uma vez que o quantitativo de 48.957.392\$00 foi realizado em 1987, pelo que todas as reservas disponíveis - 156.600.710\$00 de lucros retidos em 1986 e reinvestidos em 1987 e que deram origem à dedução de 52.200.236\$00 - haviam já sido reinvestidos não havendo reservas para o investimento da quantia de 48.957.392\$00 feito em 1987. Assim só poderia considerar-se como quantia investida em 1988 a de 480.741.054\$00 com fundamento nas reservas constituídas em 1987. Ainda para a AF, no caso da impugnante, em 1987, havia reservas de 156.600.710\$00, constituídas em 1986, que foram consideradas na dedução feita de 52.200.236\$00. Como no ano de 1987 foram constituídas novas reservas no montante de 822.642.719\$00 se toda esta importância tivesse sido reinvestida em 1988 a dedução inicialmente feita pela impugnante estaria certa mas como apenas foi reinvestida a quantia de 480.741.054\$00 só é possível a dedução da terça parte desta importância.

Os recursos em apreciação nos presentes autos acompanham a tese da AF acabada de transcrever.

Assim para a ERF, contrariamente ao decidido, decorre do preceituado no artº 44º do CCI que não se podem fazer investimentos sem que haja lucros retidos ou levados a reservas, o que “*in casu*” só aconteceu no início de 1988, com a aprovação das contas de 1987. A afirmação de que os lucros retidos ou levados a reservas sejam reinvestidos dentro dos três anos seguintes ao da sua formação significa que tais lucros apenas podem ser utilizados a partir do exercício seguinte ao da formação e não com início no exercício da própria formação.

Para o EMMP os investimentos feitos com lucros retidos ou levados a reservas no mesmo ano do investimento não são dedutíveis, já que os lucros só podem ser considerados retidos ou levados à reserva depois das contas do exercício e os demais documentos previstos na

lei serem submetidos aos órgãos competentes da sociedade (artº 65º do C. S. Comerciais).

Para a sentença em apreciação os lucros retidos ou levados a reservas poderiam ser reinvestidos no próprio ano da sua formação.

Nos termos do mencionado artº 44º do CCI, na redacção que lhe foi dada pelo DL 197-C/86, de 17-7, "os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento".

Da leitura deste preceito resulta que podem ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento, os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa.

Conforme se escreveu na sentença recorrida, demonstrado que, em 1987, a impugnante obteve lucros que levou a reservas no montante de 822.642.719\$00, que o investimento que através deles efectuou, passível de DLRR ascendeu a 529.698.446\$00 e que o investimento entrou em funcionamento em 1988, independentemente do ano em que se tenham iniciado as obras de investimento, o que importa é que na sua efectivação tenha sido utilizado o mencionado montante de 529.698.446\$00 de lucros de 1987 ou seja que tais obras tenham sido pagas através desse montante.

Deu a recorrente cumprimento ao mencionado preceito legal reinvestindo esta quantia com os lucros de 1987 em obras concluídas em 1988 ainda que iniciadas em 1987.

Tendo levado a reservas, em 1987, o montante de 822.642.719\$00 e reinvestida no exercício de 1988 a quantia de 529.698.446\$00 podia deduzir ao lucro tributável do exercício de 1989 um terço de tal investimento ou seja a mencionada quantia de 176.566.148\$00.

Nesta perspectiva a sentença recorrida merece ser confirmada.

Parece-nos, por isso, não se tornar necessária a aprovação formal das contas pelos órgãos sociais para que os lucros sejam reinvestidos pois que estes vão surgindo ao longo do exercício e previamente à deliberação que aprova as ditas contas já existem, são conhecidos e podem ser aplicados pela empresa.

Acresce que o mencionado artº 44º não se refere expressamente a tal aprovação das contas pelos ditos órgãos.

Pretendendo o legislador com este instituto facilitar o autofinanciamento através do reinvestimento de lucros não os distribuindo, em nada fica prejudicado este regime com o entendimento que se deixou referido.

Do exposto resulta que não procedem as conclusões dos recursos em apreciação.

4. Termos em que se acorda em negar provimento aos recursos e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — António Pimpão (Relator) —
Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.**Assunto:**

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 22.005; Recorrentes: CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS SA., e TEIXEIRA DUARTE — Engenharia e Construções SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

“Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência” e “Teixeira Duarte, Engenharia e Construções, S.A.” impugnam judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação adicional de IVA no montante de 52.202.613\$00, pago pela segunda impugnante, pedindo a sua anulação e restituição da quantia paga.

Por sentença do M.º Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente, anulando-se em parte a liquidação impugnada.

Inconformadas com o decidido recorreram as impugnantes para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância pedindo que se alterasse a matéria de facto que indicava e se declarasse que o IVA devido pelos serviços discriminados na última factura era o da taxa reduzida.

Formulou as seguintes conclusões:

1ª A Teixeira Duarte, S A, adjudicatária da empreitada n.º 108/87 celebrada com a Caixa Geral de Depósitos para construção da nova sede emitiu 42 facturas juntas aos autos de fls. 108 a 149;

2ª O valor total dos trabalhos discriminados nas aludidas 42 facturas e passível de IVA atingiu o montante global de Esc. 602.350.226\$20;

3ª O IVA entregue ao Estado pela Teixeira Duarte foi calculado com base na taxa de 8% - taxa reduzida - por a Caixa Geral de Depósitos alegar que as suas empreitadas eram obras públicas;

4ª O SAIVA veio a pronunciar-se em sentido contrário exigindo que o IVA devido nas empreitadas da Caixa Geral de Depósitos fosse pago à taxa normal;

5ª A taxa normal do IVA foi de 16% até 30 de Janeiro de 1988 e de 17% a partir de 31 do mesmo ano e mês, de harmonia com a nova redacção da alínea c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA, introduzido pelo n.º 4 do art. 34.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro;

6ª De harmonia com esse entendimento a Caixa Geral de Depósitos pagou mais 8% sobre os valores representados nas facturas emitidas até 30 de Janeiro de 1981 - as primeiras seis (fls. 108 a 113) - a que correspondem Esc. 15.271.745\$20;

7ª E pagou mais 9% sobre as restantes facturas, diferenças entre a taxa reduzida 8% e a normal então em vigor 17%, num total de Esc. 37.030.806\$90;

8ª O total do IVA adicional entregue ao Estado pela Teixeira Duarte, S.A., foi somente de Esc. 52.202.613\$00, uma vez que aquela construtora devolveu à Caixa, por anulação, um crédito de Esc. 1.110.433\$80 e o IVA no valor de Esc. 99.938\$00;

9ª A empreitada “*sub judice*” celebrada pela Caixa Geral de Depósitos, na altura com a natureza jurídica de instituto público, estava sujeita à taxa reduzida (8%) nos termos do art. 1, nº 1 do Decreto-Lei nº 235/86, sem necessidade de publicação de Portaria prévia;

10ª A Caixa Geral de Depósitos, em matéria de tributação fiscal, gozava de um regime equiparado ao Estado, por força do disposto no art. 58ª da sua Lei Orgânica aprovada pelo Decreto-Lei nº 48.953, de 05.04.69;

11ª Tal equiparação só foi expressamente revogada com a publicação do Decreto-Lei nº 485/88, de 30 de Dezembro, cessando a partir da sua entrada em vigor todos os benefícios de que gozava a Caixa em matéria de contribuições e impostos;

12ª A última factura bem como o respectivo IVA foram pagos antes da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 485/88, de 30 de Dezembro, pelo que a taxa devida seria sempre a reduzida.

13ª O montante do IVA a restituir à Caixa, por anulação, será de Esc. 52.202.613\$00;

14ª A douda sentença ao fixar incorrectamente a factualidade, designadamente porque não teve em conta que a taxa do IVA aplicado às facturas datadas depois de 31 de Janeiro de 1988 era de 17% e não de 16% violou a alínea c) do nº 1 do art. 18º do CIVA, na redacção dada pelo nº 4 do art. 34ª da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro.

15ª Violados foram, igualmente, os artºs 58º do Decreto-Lei nº 48.953, de 05.04.69 e art. 1º, nº 1 do Decreto-Lei nº 235/86 ao julgar-se improcedente o pedido de anulação do IVA adicional respeitante à última factura.

O então Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por o mesmo ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Suscitando-se a eventualidade de o recurso versar também matéria de facto e não apenas de direito, foram ouvidas as partes e o Ministério Público, ambos se pronunciando pela discussão no recurso de matéria de facto não apreciada, referindo mesmo as recorrentes que por assim entenderem haviam dirigido o requerimento de interposição do recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Logra prioridade de conhecimento a questão prévia da incompetência do tribunal.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Na esteira do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decissum*” 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. Caberá pois ao

tribunal que for competente apreciar se a matéria em causa é ou não relevante para a sorte do recurso.

Nas alegações de recurso que acima transcrevemos mostra-se indubitável que as recorrentes pretendem discutir no recurso matéria de facto. Com efeito, referem expressamente na 14ª conclusão que a sentença fixou incorrectamente a factualidade por não ter em conta que a taxa de IVA aplicado às facturas posteriores a 31 de Janeiro de 1988 era de 17% e não de 16%. E na 7ª conclusão afirmam ter pago sobre as restantes facturas a diferença de 9% entre a taxa reduzida de 8% e a normal de 17%, num total de 37.030.806\$90, facto igualmente não referido no probatório. Tais afirmações, claramente discordantes do probatório, constituem inequivocamente matéria de facto cujo conhecimento está legalmente subtraído à competência deste Supremo Tribunal Administrativo, devendo tais factos ser apreciados pelo tribunal competente para conhecer do recurso em matéria de facto.

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 Central Administrativo.

Custas pelas impugnantes fixando em 15.000\$00 a taxa de justiça e 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Juízos de facto. Ilação a retirar dos factos provados. Insuficiência do património da empresa para pagar a dívida. Culpa. Nexa de causalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

- 3 — *A questão de saber se, perante os factos dados como provados, é de concluir pela falta de culpa do recorrente na génese da situação de insuficiência do património social envolve, primordialmente, apreciação da matéria de facto, pois tanto a questão de saber se existe nexó de causalidade entre a actuação do recorrente e aquela insuficiência como a de saber se o recorrente agiu ou não com o cuidado que devia ter, envolvem, essencialmente, aplicação de regras da vida e da experiência e não exclusivamente a interpretação e aplicação de normas legais.*

Recurso n.º 22 024; Recorrente: José Alberto Boulain de Aguiar.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Conselheiro Jorge Manuel Lopes e Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — JOSÉ ALBERTO BOULAIN DE AGUIAR, residente em Cascais, deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu como responsável subsidiário da sociedade «Fábrica de Molas Ventura, Lda».

O Tribunal Tributário de 1ª Instância julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs o presente recurso para o Supremo Tribunal Administrativo em que apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *O regime de responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes constante do n.º 1 do artigo 13.º do C. P. T. é aplicável aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, "ex vi" do disposto no n.º 1 do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que o aprovou;*

2 - *Assiste, pois, ao Oponente o direito de se opor à reversão, invocando e provando factos tendentes a ilidir a presunção de culpa funcional na insuficiência do património social para satisfazer a dívida fiscal exequenda;*

3 - *Ilide a presunção de culpa o gerente que prova que a sociedade já se encontrava em dificuldades aquando da sua entrada para a mesma, que os sócios lhe efectuaram suprimentos, que a situação da empresa se agravou devido ao envelhecimento da maquinaria e à existência de forte concorrência no sector e que ela tentou reequilibrar-se através da instauração de uma acção especial de recuperação de empresa e de protecção dos credores;*

4 - *Constitui suporte da responsabilização subsidiária do administrador ou gerente que a sua actuação possa considerar-se causa adequada do dano do credor social.*

Termina pedindo que se decida que o oponente não pode ser responsabilizado pela dívida exequenda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por o recorrente alegar que ilidiu a presunção de culpa, alegação esta cuja apreciação envolve conhecimento de matéria de facto e, sobre a aplicação

no tempo do art. 13.º do C.P.T., pronunciou-se no sentido da sua não aplicação retroactiva.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas o recorrente se pronunciou, defendendo que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) A Fazenda Nacional instaurou, em 1990, contra Fábrica de Molas Ventura, Lda, a execução fiscal a correr termos na 1ª SAEF Lisboa sob o n.º 1803/90, para cobrança da dívida de Contribuição Industrial, grupo A, de 983, no montante de 48.659\$00 e respectivos juros de mora, tendo a certidão de relaxe respectiva (a constante de fls. 2) sido emitida em 30-4-90.

b) Por inexistência de bens da executada originária veio, por despacho de 6-1-93, a ser ordenada a reversão contra o oponente, nos termos do art. 13.º do C.P.T..

c) O oponente consta registado como gerente da executada (Ao. 16/800226, e exerceu de facto o cargo.

d) Em 24-5-90 (AP. 900524) foi registada acção especial de recuperação de empresas e protecção de credores (que fora intentada em 5-2-90, no Tribunal Cível de Lisboa e ali correu termos sob o n.º 4677/90), sendo a requerente a executada originária proposta a medida de Concordata.

e) Em 2-7-90 foi registada a prolação do despacho de prosseguimento da acção, em 18-6-90, tendo sido designado como administrador Moisés Levy Ayash não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso dos autos, constatase que, como refere o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, na conclusão 3ª, em que sintetiza o alegado no ponto 4 das alegações, o recorrente defende que ilidiu a presunção de culpa contida no art. 13.º, n.º 1, do C.P.T..

Para além disso, na conclusão 4ª e no ponto 5 das alegações, o recorrente afirma não se ter provado a existência de nexos de causalidade entre a sua actuação e a situação de insuficiência do património social para o pagamento das dívidas.

Como afirma o Prof. ANTUNES VARELA em Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

A questão de saber se perante os factos dados como provados (a empresa já se encontrar em dificuldades quando o recorrente começou a exercer funções nela, de os sócios terem efectuado suprimentos, de a maquinaria ser velha, de existir forte concorrência e ter tentado reequilibrar-se através de um processo especial de recuperação de empresa e de protecção de credores) é de concluir pela falta de culpa do recorrente na situação de insuficiência do património social envolve,

primacialmente, apreciação da matéria de facto, pois tanto a questão de saber se existe nexo de causalidade entre a actuação do recorrente e aquela insuficiência como a de saber se o recorrente agiu ou não com o cuidado que devia ter, envolvem, essencialmente, aplicação de regras da vida e da experiência e não exclusivamente a interpretação e aplicação de normas legais. (1)

Por isso, está fora dos poderes do Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.), a formulação desse juízo.

Na sentença recorrida entendeu-se que perante aqueles factos provados, «não pode, sem mais, concluir-se pela não existência de culpa» do recorrente «na insuficiência ulterior do património da empresa para pagar a dívida fiscal» - fls. 59.

Há, assim, uma divergência do recorrente em relação a este juízo essencialmente de facto.

Por isso, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para decisão do recurso, tem de entender-se 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, sendo (Averbamento 3 à apresentação de 2-7-90).

f) Em 21-2-91 foi registada a homologação da concordata deliberada em assembleia de credores de 8-1-91.

g) Quando o oponente adquiriu a sua participação no capital da executada já esta estava em dificuldades e os então sócios tiveram necessidade de efectuar suprimentos.

h) Apesar dos suprimentos o facto de haver muita concorrência no sector e de a maquinaria se encontrar velha levaram a que a empresa tivesse dificuldades crescentes.

3 — Apreciar-se-á prioritariamente a questão da competência, em conformidade com o preceituado no art. 3.º da L.P.T.A..

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos

(1) Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir uniformemente que apreciar se uma conduta é ou não culposa envolve, geralmente, apreciação de matéria de facto, só sendo uma questão exclusivamente de direito quando para tal apreciação seja exclusivamente necessário interpretar qualquer norma legal ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador

Neste sentido, indicam-se, entre outros possíveis, os seguintes acórdãos:

- de 7-5-86 (recurso n.º 3806, sumariado em *Revista de Direito Pública*, n.º 3, página 184;
- de 11-6-86 (recurso n.º 3817, sumariado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 360, página 639);
- de 28-10-87 (recurso n.º 4491, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-87, página 1113);
- de 11-11-87 (recurso n.º 4407, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-88, página 1168);
- de 25-1-89 (recurso n.º 5250, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-90, página 65);
- de 3-10-90 (recurso n.º 5587, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo* n.º 353, página 637);
- de 5-6-91 (recurso n.º 12739, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 663);
- de 29-9-93 (recurso n.º 15483, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-5-96, página 3045);
- de 28-6-95 (recurso n.º 19014, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1911);
- de 29-1-97 (recurso n.º 21161).

de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, nºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender em inúmeros arestos, a competência do Tribunal afere-se pelo *quid disputatum*, e não pelo *quid decisum*.

Por isso, é indiferente, para o efeito de decidir sobre a competência do Tribunal, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Na verdade, o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 Central Administrativo, 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 competente para esse conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alí-

nea a), do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, com referência ao art. 109º, nº 2 daquele primeiro diploma.

Termos em que se acorda em declarar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, indicando-se como competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 15.000\$00 (arts 5º, § único, por remissão do § 3º do art. 6º, da Tabela de Custas) e procuradoria de 6.000\$00 (arts. 17.º e 18.º da mesma Tabela).

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*. — Foi presente, *Pimenta Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com a decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 22 073. Recorrente: Caima Transportes, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Caima Transportes, S.A., inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgou improcedente esta impugnação, dela vem interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1ª - Nos termos do art 14º. do CIVA (redacção inicial) estavam isentos de imposto “o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro” e “prestações de serviços realizadas por intermediários que actuem em nome e por conta de outrem, quando intervenham em operações descritas” -alíneas p) e r).

2ª - A recorrente, como empresa concessionária de transportes públicos de passageiros, com veículos licenciados para transporte público, celebrou "contratos de aluguer", nos termos do arts. 41 e 42 do Regul. de Transportes em Automóvel, na redacção que lhe foi dada pelo Dec. Regulamentar n.º 52/87, de 4/8:

3ª - Tais operações não são uma mera operação de serviços, nos termos legais.

4ª - O próprio Regul. de Transportes de Automóvel (RTA) qualifica a situação de "aluguer", como verdadeiro transporte, que pode ser exercido em regime colectivo ou em regime de aluguer.

5ª - Decorre dos arts. 51 e 52 do RTA que o locatário não pode dispor do veículo segundo a sua vontade.

6ª - Definidas as datas de partida e de chegada, percursos e horários, não pode o locatário alterar o constante do contrato, sob pena de infracção punível com multa nos termos do RTA, competindo à transportadora garantir o cumprimento das normas regulamentares aplicáveis.

7ª - Aliás a própria lei só permite o "aluguer" quando se destine a transporte de um grupo de pessoas com um interesse comum definido.

8ª - As operações de transporte são, pois, operações de transporte, isentas de IVA, tal como sempre foi praticado por todas as empresas de transporte, quer públicas, quer privadas.

9ª - E, ainda que assim não fosse, a empresa agiria por conta e no interesse do cliente final que assegura o transporte de passageiros para o estrangeiro sendo, pois, uma operação acessória isenta de IVA.

10ª - Quem presta o serviço de transporte é a recorrente, não a "locatária, promotora da viagem.

11ª - Decorre do texto da lei, que estão isentas as operações de transporte com destino ou origem no estrangeiro.

12ª - A douda sentença recorrida fez, pois, errada interpretação e aplicação da lei, designadamente dos arts. 14º, n.º.1, als. p) e r) do CIVA (redacção inicial) e 51 e 52 do RTA, na redacção que lhes foi dada pelo DR 52/87, de 4/8.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto em várias das conclusões das alegações se fazer referência a questões de facto, e, sendo assim, defendeu que este Supremo Tribunal fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo MP., nenhuma delas quis usar dessa faculdade.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos, cumpre decidir.

2 — A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais - art. 3º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno, a al. a) do n.º 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32.º

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente a matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 — Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos, logo vemos que o EMMP tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam faz afirmações onde se contém matéria factual; assim:

- na conclusão 8ª refere que as operações de transporte em regime de aluguer estavam isentas de IVA “tal como sempre foi praticado por todas as empresas de transporte...”.

- na conclusão 9.º afirma que “a empresa agiria por conta e no interesse do cliente final que assegura o transporte”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Vitor Manuel Marques Meira*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Competência em razão do autor da acto. Artigos 7.º, 32.º n.º 1 al. c) e 42.º n.º 1 al. b) do ETAF, na redacção dada pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *De harmonia com o disposto nas disposições conjugadas dos artigos 7.º, 32.º n.º 1 al. c) e 42.º n.º 1 al. b) do ETAF, na redacção dada pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, a competência para conhecer, em primeiro grau de jurisdição, dos recursos de actos administrativos de membros do Governo respeitantes a questões fiscais aduaneiras é do Tribunal Central Administrativo.*

II — *Instalado em 15 de Setembro de 1997 - cfr. Port.º n.º 398/97, de 18 de Junho, - o Tribunal Central Administrativo, é ele o competente para conhecer, em primeiro grau de jurisdição, do recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado da Agricultura de 29 Julho de 1997, interposto directamente no STA em 03-10-97.*

Recurso n.º 22 112; Recorrente: Joaquim Ferreira Guerra; Recorrido: Secretário de Estado da Agricultura e do Desenvolvimento; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Joaquim Ferreira Guerra, nos autos convenientemente identificado, interpôs, em 3 de Outubro de 1997, neste Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - o presente recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado da Agricultura e do Desenvolvimento, de 29 de Julho de 1997, que lhe negou provimento ao recurso hierárquico que antes apresentara do despacho do Director Regional da Agricultura do Ribatejo e Oeste que, por sua vez, indeferira o seu pedido de isenção de sisa relativa à aquisição de um prédio rústico, com a área de 32,0680 hectares.

No visto inicial que teve dos autos - art. 27 n.º 1 al. a) da LPTA -, o Magistrado do Ministério Público suscitou a "questão prévia" da competência em razão do autor do acto, de harmonia com o disposto nos artigos 7.º, 32.º n.º 1 al. c) e 42.º n.º 1 al. b) do ETAF, na redacção que lhes foi dada pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, face ao estatuído pela Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho, sufragando o entendimento de que deve este Supremo Tribunal declarar-se incompetente para conhecer do objecto do recurso.

Cumprido o disposto no art.º 54.º n.º 1 da LPTA, sem que nada tivesse sido requerido, e corridos os vistos legais, cumpre agora decidir - n.º 3 al. a) do invocado preceito legal.

Questão que, manifestamente, não pode deixar de proceder.

Com efeito, tendo a petição de recurso contencioso dado entrada na Secretaria deste Supremo Tribunal no passado dia 3 de Outubro de 1997, isto é, já depois de instalado o Tribunal Central Administrativo - cfr. Portaria n.º 398/97 - e de terem plena vigência as alterações introduzidas ao Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais pelo DL n.º 229/96, "ex vi" do seu art.º 5, importa concluir que, na verdade, ao tempo e face ao agora estabelecido pelos invocados arts.º 32 e 42 daquele estatuto, é antes o referido Tribunal Central o competente para conhecer, em primeiro grau de jurisdição, dos recursos de actos dos membros do Governo.

Assim e porque a competência do Tribunal integra pressuposto processual de interesse e ordem pública, é de conhecimento officioso e este precede o de qualquer outra matéria - cfr. arts. 2.º e 3.º da LPTA -, sem necessidade de outras ou melhores considerações, acordam em julgar inteiramente procedente a questão prévia suscitada e, consequentemente, declarar este Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção - Secção de Contencioso Tributário - incompetente para, em razão do autor do acto contenciosamente sindicado - art. 7.º do ETAF -, conhecer do presente recurso.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 10.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Processo. Incompetência hierárquica da Secção de Contencioso Tributário do S. T. A.

Doutrina que dimana da decisão:

1. *A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.*
2. *Não está nessa situação aquele recurso em que se alegue, para além do fixado no sentença, como suporte da solução da causa que se defende que os veículos eram utilizados exclusivamente na prossecução do objecto social da empresa recorrente.*

Recurso n.º 22 171; Recorrente: Vasp — Sociedade Transportes e Distribuições, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório.

1. VASP-SOCIEDADE TRANSPORTES E DISTRIBUIÇÕES, LDA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença de 17/6/97 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo-1ª Secção) que julgou improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação adicional do IVA e respectivos juros compensatórios, no montante de 107 473\$00, relativo a Março de 1992, dela recorre directamente para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outra que julgue a impugnação procedente.

2. Como causa de pedir a ora recorrente alegara, em síntese, que a liquidação estava inquinada de violação de lei por inexistência dos factos tributários, porquanto as deduções quinzenais que fazia nos pagamentos devidos aos seus motoristas pelos serviços que estes lhe faziam correspondiam à amortização dos adiantamentos/financiamentos em dinheiro que a ora recorrente lhes concedia para que estes adquirissem as viaturas próprias com que lhe prestavam os serviços e por conta dos mesmos e não pagamento por qualquer serviço que a mesma recorrente lhes prestasse que cabesse na incidência objectiva do imposto.

3. A decisão recorrida estribou-se, em resumo, no entendimento de que essas deduções representavam pagamentos por prestações de serviços da impugnante e estavam sujeitas à regra de incidência da al. a) do n.º 1 do art.º 1º do CIVA regulador do tipo de imposto impugnado.

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido sob fundamento de que em síntese a sentença recorrida tinha errado ao qualificar os pagamentos feitos aos motoristas como adiantamentos por conta da prestação de serviços quando eram financiamentos para a aquisição eventual da viatura, bem como ao qualificar a cedência da viatura como prestação de serviços a título oneroso quando era um simples empréstimo gratuito, e que as viaturas eram utilizadas para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente.

5. A Fazenda Pública contra-alegou aderindo à tese da sentença.

6. No seu parecer o Procurador Geral Adjunto opinou no sentido de que este tribunal carecia de competência hierárquica para conhecer do recurso, porquanto este não tinha por exclusivo fundamento matéria de direito em face do afirmado nas suas conclusões a) e d).

7. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada, nenhuma respondeu.

B — A fundamentação.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

8. A questão prévia da incompetência deste tribunal.

O conhecimento da questão prévia, que segundo os termos da lei até é officioso, precede o de qualquer outra matéria (art.ºs 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.), dado que prejudica o julgamento, nesta sede de recurso, de todas as demais questões.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, no art.º 41º n.º 1 al. b) do mesmo E.T.A.F. estatui-se que a competência para conhecer dos recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando eles tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito, ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência é um *præ* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que a recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui susceptibilidade jurídica para, segundo a sua óptica, determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí feitas, ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito resolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto *contra ou para além* dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico (1) para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida*, enformadas dentro do princípio dispositivo, são uma questão de facto ou questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

Ora, nas suas conclusões do recurso, a recorrente faz a afirmação, pelo menos, de um facto, aferido este segundo aquele critério jurídico, *que está para além dos fixados no probatório da sentença recorrida*,

(1) Emergente, entre outros, dos artºs 511º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n.º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. P. Civil.

sobre o qual, entre os demais, constrói a tese que nele pretende fazer valer.

É o que se passa com a sua asserção de que as viaturas eram utilizadas para a prossecução exclusiva do objecto social da sua empresa (al. d) das alegações).

Estamos perante a invocação de um acontecimento do mundo histórico-jurídico que não foi encarado na sentença, pois que, estando, embora, nela afirmado que os veículos seriam utilizados na distribuição e entrega das publicações a cuja actividade se dedica (n.ºs 3.1, 3.5), não se diz aí se essa utilização acontecia ou não a título exclusivo dessa actividade.

Temos de concluir, pois, que vem proposta ao tribunal *ad quem* uma questão de facto, cuja fixação é da competência do tribunal que julga de facto, de cuja relevância, pertinência, merecimento ou acerto jurídico não tem ele de aquilatar.

Não tem, pois, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que o tribunal competente para dele conhecer não é este Supremo, mas a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das disposições citadas.

C — A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência àquela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem o recorrente pode pedir, oportunamente, a remessa dos autos (art.º 47º do C.P.T.).

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 15 000\$00 e procuradoria de 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Processo Especial de Recuperação da Empresa – CPEREF – Votação e aprovação dos créditos – Substituição definitiva da assembleia de credores – Concordata – Homologação – Liquidação – Impugnação judicial – Caso julgado – Principio solve et repete.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A votação e aprovação dos créditos a que se referem os art.º 48º e 49º, n.º 3 do CPEREF apenas «produz efeitos relativamente à constituição definitiva da assembleia de credores».*
- 2 — *A própria homologação da concordada, prevista no seu art.º 70º, torna-a obrigatória mas para os credores participantes.*
- 3 — *A votação e consequente homologação de um crédito por imposto cuja liquidação foi contenciosamente*

impugnada, em nada contende com a respectiva impugnação, não constituindo caso julgado obstativo desta.

Recurso n.º 22175 em que é recorrente Decamalhas- Indústria de Malhas Lda. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Decamalhas- Indústria de Malhas, Lda, da decisão do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 11-07-97, que, por «ocorrer a excepção peremptória de caso julgado», nos termos dos art.ºs 493º e 492º n.º 2 do C.P. Civil, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Fundamentou-se a mesma em que, tendo sido reclamado, como crédito da F.P., no processo de recuperação da empresa referido pela impugnante, o imposto previamente impugnado e tendo, aí, sido aprovado e homologada por sentença já transitada, uma concordata que contempla o pagamento de tal crédito, verifica-se o dito caso julgado pois que o tribunal tributário ficaria «colocado na alternativa de contradizer - dizendo que a liquidação devia ser anulada e o seu valor creditado à impugnante - ou reproduzir - decidindo-se pela improcedência da impugnação, do que resultaria a reafirmação do crédito da FP - a decisão do tribunal onde se exarou aquela sentença».

A recorrente formulou as seguintes conclusões, sustentando:

“- Que o facto de a Fazenda Pública ter reclamado, e visto ser aprovado, na assembleia de credores, um crédito de impostos, que envolve o impugnado neste processo, não “produz qualquer efeito de caso julgado, visto que essa aprovação só produz efeitos quanto à constituição da assembleia de credores, com funções de deliberar sobre a medida de recuperação a tomar quanto à empresa em causa.

-De onde deriva que nunca o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, competente em 1º grau de jurisdição para julgar a impugnação de um crédito envolvido no crédito reclamado e aprovado, pode ser colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior transitada em julgado, proferida num processo de recuperação da empresa.

-Pois que a aprovação de créditos produz apenas efeitos dentro do processo e visa apenas a constituição da assembleia de credores.

-Aliás, a decisão judicial que pôs termo ao referido processo de recuperação apenas homologou o meio de recuperação aprovado pela assembleia de credores, e nada mais.

-Sendo assim, é manifesto que não se pode falar de «caso julgado», em relação a qualquer dos créditos, quer tenham sido aprovados, quer não o tenham sido.

Ao decidir em contrário, considerando existir a excepção peremptória de “caso julgado”, no caso *sub judice*, e, como consequência, absolvendo a F.P. do pedido, o Mmº Juiz decidiu *contra legem*, motivo por que se pede a revogação da sentença recorrida e o provimento do recurso, devendo o processo baixar à 1ª Instância para aí ser objecto de decisão do mérito, após produção da prova requerida.

Dão-se como especialmente violadas as seguintes disposições legais - n.º 8 do art.º 48º do Dec.- Lei n.º 123/95, de 23-04, e art.º 495º do Cód. de Proc. Civil).

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, pelos fundamentos constantes desta, «sendo que a não impugnação do crédito, nos autos de recuperação da empresa, pela empresa, ora recorrente, nos termos do n.º 4 do art.º 48º do DL. 132/93, de 23-04, implica que os mesmos se considerem imediatamente aprovados».

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

«A reclamação e aprovação de créditos, no processo de recuperação da empresa, só produz efeitos relativamente à constituição definitiva da assembleia de credores - art.º 48º n.º 8 e 49º n.º 3 do Código aprovado pelo DL. n.º 132/93, de 23 de Abril.

Por outro lado, a concordata não proíbe ao apresentante recorrer aos meios judiciais para impugnar ou continuar na lide de impugnação de uma liquidação tributária (cfr., *a contrario*, o art.º 70º daquele Código).

Não ocorre, assim, a excepção de caso julgado invocada pelo Mmº juiz “a quo”.

Termos em que ou não de parecer que o recurso merece provimento».

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vem apurado, nos autos, que:

“- o dito valor foi reclamado como crédito da Fazenda Pública (FP), no processo de recuperação de empresa referido pela impugnante;
- nesse processo, foi aprovada e homologada, por sentença transitada em julgado, uma concordata que contempla o pagamento desse crédito à FP».

Vejamos pois:

A questão dos autos é a da existência da dita excepção peremptória de caso julgado.

A ora recorrente impugnou previamente a liquidação de IVA, no montante de 37.169.529\$00, o qual foi reclamado, como crédito da Fazenda Pública, no processo de recuperação da empresa pela mesma referido, tendo, nele, sido «aprovada e homologada, por sentença transitada em julgado, uma concordata que contempla o pagamento desse crédito à F.P.».

Todavia, tal crédito foi reconhecido e apurado como litigioso, dada a pendência daquela impugnação contenciosa, no TT de 1º Inst. de Braga e por «se desconhecer, nesta data, o seu desfecho»- fls. 26.

Acresce que, nos termos do art.º 48º n.º 8 do CPEREF, “a apuração dos créditos... só produz efeitos relativamente à constituição definitiva da assembleia de credores », no mesmo sentido dispoño o n.º 3 do seu art.º 49º.

Quer dizer: o que está, aí, em causa é unicamente «a constituição definitiva da assembleia de credores».

E a própria homologação – art.º 70º - torna a concordata obrigatória para estes.

Ora, o que a recorrente pretende fazer valer, no processo de impugnação judicial, é a ilegalidade da liquidação, sobre o que se não pronunciou - nem podia pronunciar - o tribunal cível de Guimarães.

Não se verifica, pois, sequer a possibilidade de contradição entre o ali decidido e a apreciação do tribunal tributário.

De qualquer modo, a mesma conclusão resulta da aplicação do princípio *solve et repete*.

Como é sabido, este não vigora, salvo casos excepcionais, no contencioso tributário, e na sua dupla vertente.

Ou seja: nem a impugnação judicial do acto tributário de liquidação está condicionada ao pagamento prévio do imposto nem este obsta à mesma.

Termos em que se acaba conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir seus legais termos.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alfredo Aníbal B. Coelho Madureira*. — Fui presente: *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Derrama. Imposto acessório não é custo fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A derrama é um imposto acessório de IRC, não sendo de considerar como custo fiscal dedutível à matéria colectável de tal tributo.

II — A redacção dada ao art.º 41º do CIRC pela Lei 10-B/96 é interpretativa, pelo que tem eficácia retroactiva sem padecer de inconstitucionalidade.

Recurso n.º 22.176 em que é recorrente Certified - Produtos de Manutenção Industrial, L.da e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

CERTIFIED - Produtos de Manutenção Industrial, L.da, com sede na Rua Tierno Galvan, Torre 3, 15º andar - Lisboa, inconformada com a sentença do 1º juízo do TT da 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra autoliquidação de IRC do exercício de 1992, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1) A Recorrente, na autoliquidação do IRC relativo ao ano 1992, não considerou como custo fiscalmente dedutível o valor devido pela derrama.

2) A não consideração da derrama como custo fiscal foi efectuada em conformidade com a interpretação indevidamente dada à lei pela Administração Fiscal (Circular n.º 14/95, de 21/4).

3) Na redacção inicial da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, em vigor durante todo o ano de 1992, a derrama era, nos termos do art.º 23º do mesmo código, um custo dedutível.

4) O imposto municipal da derrama não se encontrava previsto naquela disposição do art.º 41º do CIRC.

5) A sentença sob recurso, ao considerar a derrama como custo não dedutível para efeitos fiscais, faz uma aplicação análoga da norma contida naquela alínea do art.º 41º do CIRC.

6) Esta norma não tem um conteúdo meramente explicativo, constituindo antes uma verdadeira excepção ao princípio da dedutibilidade de todos os custos fiscais. É o que decorre da constatação de anteriormente ao DL n.º 95/88, de 21/3, a derrama ser considerada fiscalmente dedutível.

7) A norma anterior na alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, por que de carácter excepcional, é insusceptível de aplicação análoga nos termos do art.º 11º do Código Civil.

8) A interpretação dada à norma em referência é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade consagrado no art.º 106º, 2, da Constituição.

9) A nova redacção dada à alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC pelo art.º 28º, 1, da Lei n.º 10/96, de 23/3, tem carácter inovatório.

10) A declaração contida no n.º 7 do art.º 28 da Lei n.º 10/96, de 23/3, quanto à natureza interpretativa dessa norma corresponde a uma cláusula de retroactividade.

11) Tal conteúdo retroactivo pretendido atribuir à nova redacção da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade em matéria fiscal consagrado no art.º 106º, 2, da Constituição.

12) Esse conteúdo retroactivo viola, ainda, os princípios do Estado de Direito Democrático consagrados nos art.ºs 2º e 3º, o direito de propriedade privada consagrada no art.º 60º, o qual goza, por força do art.º 17º, do regime dos Direitos, Liberdades e Garantias consignados no art.º 18º, todos da Constituição.

13) Nos termos do art.º 207º da Constituição, os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam os princípios e normas dela constantes.

14) Com a não aplicação retroactiva da nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC a impugnação deverá proceder.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

Também o Ex.mo. Magistrado do Ministério Público entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 20 de Maio de 1993, a impugnante apresentou declaração mod. 22 de IRC relativa ao exercício do ano de 1992, tendo apurado o lucro tributável de 62.769.404\$00 e procedido à autoliquidação do respectivo imposto.

B) Para efeitos de apuramento do lucro tributável na declaração atrás referida a impugnante acresceu ao resultado líquido do exercício, na linha 12 do quadro 17 da declaração mod. 22, a importância de 24.724.896\$00 de IRC, sendo 2.246.104\$00 relativos a derrama e 17.750\$00 relativos a despesas confidências e 22.478.792\$00 relativos à parte restante.

C) Em 12 de Maio de 1995, a impugnante deduziu reclamação da liquidação de IRC referente ao exercício de 1992, nos termos constantes de fls. 2 e 5 dos autos de reclamação apensos.

D) Esta reclamação foi indeferida por despacho do Director de Finanças de 25 de Setembro de 1995, acto que foi notificado à impugnante em 10/X/95.

E) Em 28/VIII/95, foi deduzida a presente impugnação.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo” sem objecção das partes, importa referir que a questão decidenda é a de saber se a derrama era, durante o exercício do ano de 1992, custo fiscal dedutível nos termos do art.º 23º do CIRC, para efeitos do apuramento tributável em IRC.

O corpo do n.º 1 de tal artigo 23º apenas considera como custos ou perdas «... os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto ou para a manutenção da fonte produtora...».

E, de seguida, identifica, a título exemplificativo, expressamente afirmado, vários custos, contando-se, entre eles, na alínea f), os «encargos fiscais e parafiscais».

Esta alínea tem de ser lida com o sentido de dizer que são custos fiscais «os encargos fiscais quando o forem e puderem ser», como diz Rogério Fernandes Ferreira, no seu estudo “A derrama é, ou não, custo Fiscal?”, in C.T.F. n.º 378, pág.14.

Isto autoriza a extrapolar a conclusão de que a alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC – que considera como não dedutível, para efeito de determinação do lucro tributável, o IRC – não poderá ser qualificada como norma excepcional.

Contendo o preceito várias normas, tantas quantas as previsões nele mencionadas, só por referência a cada uma delas é possível apurar se ela tem natureza excepcional, ou não.

E seguramente que esta, como outras, v.g., a alínea d), não tem essa natureza.

O art.º 41º do CIRC tem, pois, uma dupla natureza: em alguns casos, as suas normas são excepcionais, na medida em que não admitem que se relevem fiscalmente custos que teriam essa natureza face ao citado art.º 23º, como, v.g., a da alínea g); noutros, elas são meramente explicativas (acórdão desta Secção de 14/V/1997, rec. n.º 21 565, seguido de perto no ponto).

Aliás, se se convocar o lugar paralelo do outro imposto sobre o rendimento (IRS) – que engloba lucros de natureza industrial, comercial ou agrícola, rendimentos do trabalho dependente ou independente – constatar-se-á que não poderá deixar de defender-se a tese aqui defendida, sob pena de se ter de admitir que o citado preceito do CIRC, aplicável subsidiariamente aos rendimentos da categoria C (rendimentos comerciais, industriais e agrícolas) afrontaria o princípio da igualdade, pois que colocaria em diferente posição os contribuintes de outros rendimentos, a menos que se defendesse – e não se vê com que argumento legal – que o IRS seria, também, dedutível ao rendimento nos demais casos.

Ora, a derrama é um imposto que, tal como o IRC, incide sobre o rendimento, o ganho ou lucro a ele sujeito e, portanto, se encontra na mesma posição e deve ter o mesmo tratamento.

Esta constatação faz cair pela base o argumento tirado de tal preceito de que, sendo ele excepcional e não estando nele expressamente mencionada como não dedutível a derrama, ela seria dedutível (citado arresto, para, cuja desenvolvida fundamentação remetemos, *brevitatis causa*).

Mas as dúvidas sobre se a derrama é, ou não, custo fiscal devem ter-se, hoje, por totalmente dissipadas em face da redacção dada à alínea a) do art.º 41º do CIRC pelo n.º 1 do art.º 28º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, segundo a qual não são encargos dedutíveis para efeitos fiscais «o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros», e do prescrito no n.º 7 do mesmo art.º 28º de que aquela redacção tem natureza interpretativa, assim se proclamando, sem margem para dúvidas, que se quis definir o sentido originário da lei.

Perfila-se, assim, interpretação autêntica daquele art.º 41º.

É sabido que a lei interpretativa se integra na lei interpretada (artigo 13º do Código Civil), com ressalva do caso julgado, retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor do CIRC, tudo se passando como se a nova redacção do sobredito artigo 41º já vigorasse ao tempo (1992).

Como se realça no acórdão desta secção de 4 de Fevereiro último, recurso n.º 22 044, “o referido art.º 28º, 7, corresponde ao escopo das leis interpretativas, ao visar sanar o diferendo jurisprudencial, que não inovar na matéria, pelo que não assume o carácter inovatório que a Ret. lhe aponta quando o diz ferido de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 106º, 2, da Constituição e outros princípios constitucionais.

“Quando assim é, quando o legislador visa resolver uma questão que se prende com a certeza e a igualdade na aplicação da lei, que alijerçam, outrossim, o princípio da legalidade tributária (art.º 106º, 2) e os seus corolários – a tipicidade fechada, a indisponibilidade do tipo e a proibição da discricionariedade – e também o princípio da protecção da confiança dos particulares, logra liberdade de conformação com a Constituição desde que se não afaste do espaço interpretativo e se limite a fixar um dos sentidos da lei que vinha sendo jurisprudencialmente sustentado”.

De tudo o exposto se conclui que a derrama não é custo fiscal segundo o sentido normativo originário da citada alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, como é, actualmente, jurisprudência pacífica desta Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Jorge Manuel Lopes Sousa*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

IRC. Acto tributário. Fundamentação. Requisitos. Contencioso de legalidade. Limites.

Doutrina que dimana da decisão:

1. *A fundamentação constitucionalmente exigida deve ser expressa, explícita, contextual e acessível, tendo em conta o administrado como pessoa normal e razoável, variando em função do tipo de acto e circunstâncias concretas do caso.*
2. *Não poderão ser relevados aspectos que o discurso fundamentador não externou e que não estão pressupostos na declaração do contribuinte ou representem comportamentos «massivos» da administração conhecidos dos contribuintes normais e razoáveis sob pretexto de que o contribuinte os conhece por serem factos pessoais.*
3. *No contencioso de anulação, o tribunal não pode conhecer da legalidade do acto a coberto de pressupostos que não estiveram na base da sua prática e cuja ilegalidade não foi alegada como causa de pedir.*
4. *Assim, o tribunal não pode demitir-se de indagar sobre se certa verba foi um donativo ou uma despesa onerosa a pretexto de que ela nunca poderia ser qualificada como custo por não comprovada e indispensável à obtenção dos proveitos se o acto não se estribou nesses pressupostos.*

Recurso n.º 22 185; Recorrente: Salvador Caetano — Comércio de Automóveis (Minho), S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório.

1. SALVADOR CAETANO — COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS (MINHO), S.A., dizendo-se inconformada com o acórdão de 15/4/97 do Tribunal Tributário de 2ª Instância (ora Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo) que negou provimento ao recurso para ele interposto da sentença de 18/4/95 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que, por seu lado, julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação do IRC relativo ao ano de 1989, do montante de 4 572 173\$00, dele recorre para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outro que julgue procedente a impugnação e decrete a anulação da liquidação.

2. O acórdão recorrido estribou-se no entendimento de que a sentença impugnada não padecia dos erros de julgamento que lhe haviam sido assacados ao considerar improcedentes as causas de pedir alegadas da falta de fundamentação do acto tributário, da natureza onerosa, e não de liberalidade, da entrega de quantias à Fundação Salvador Caetano, do seu carácter de variação patrimonial negativa e de espécie de custo fiscal enquadrado no n.º 1 do art.º 38º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (doravante CIRC).

Aduz, em síntese, o aresto ora impugnado que, tal como se havia julgado na 1ª instância, o acto tributário estava suficientemente fundamentado, já que o mesmo se apresentava como uma disposição con-

clusiva que estava assente em pressupostos de facto e regras jurídicas que permitiam ao destinatário concreto, pressuposto cidadão diligente e cumpridor da lei, conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade decidente, pois que a Administração Fiscal o fundara nas circunstâncias da recorrente ter contabilizado como custo fiscal, no exercício de 1989, a verba de 12 526 500\$00; dessa verba ter sido entregue pela recorrente à Fundação de Apoio aos Trabalhadores de Salvador Caetano a título de donativo e de, consubstanciando-se tal verba em um donativo, a mesma só poder ser considerada como custo fiscal se pudesse ser enquadrada nos art.ºs 39º e 40º do CIRC, o que não acontecia, pelo que não podia ser contabilizada como custo fiscal e como tal devendo ser acrescida ao lucro tributável.

O facto da A. F. não ter estabelecido de forma explícita o nexo de causalidade entre a entrega da referida verba à Fundação e a qualificação da mesma como donativo não permitia - continua o aresto recorrido - que se considerasse esta premissa como «resultante de uma interpretação abusiva», pois «sendo a recorrente uma das sociedades fundadoras da “Fundação de Apoio aos Trabalhadores de Salvador Caetano”, tendo esta, designadamente, fins assistenciais e educativos em relação a todos os trabalhadores das empresas do Grupo Salvador Caetano, sendo as receitas daquela fundação constituídas, entre outras, pelas subvenções anuais das empresas suas fundadoras e pelas participações mensais equivalentes a 1% do total das remunerações pagas por cada uma daquelas empresas», «factos estes que o destinatário do acto não o podia ignorar», essa qualificação «teria de estar necessariamente relacionada com a interpretação que a A. F. fez da saída daquela (verba) do património da recorrente para o património da Fundação».

Louvou-se, ainda, o acórdão recorrido na consideração de que não era «essencial para a decisão do pleito saber se a verba em causa constituía ou não um donativo», ao contrário do que a recorrente alegara perante ele, pelo que não tinha que haver sobre esse facto a produção da prova oferecida, porque «independentemente da qualificação possa fazer do contrato ou acordo subjacente àquela operação, para que um custo seja aceite como tal é necessário que o mesmo esteja devidamente comprovado com documentos emitidos nos termos legais e que este seja indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora» e «no caso dos autos, nem tal prova foi feita, nem dos factos alegados na petição inicial, mesmo que sobre os mesmos incidisse prova positiva, se poderia concluir que a verba entregue pela impugnante à “Fundação” era indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora».

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido sob pretexto de que o acórdão recorrido errou ao avalizar a decisão da 1ª instância de que o acto estava suficientemente fundamentado porquanto, segundo a notificação que lhe foi feita, a A. F. se limitou apenas a fundar o seu procedimento na invocação de que a «dotação para a Fundação de Apoio aos Trabalhadores de Salvador Caetano, não considerada custo fiscal por não se enquadrar nos art.ºs 39º ou 40º do CIRC» e não na de que «a referida verba, porque entregue pela recorrente à Fundação de Apoio aos Trabalhadores de Salvador Caetano, foi efectuada a título de donativo», como se disse no aresto recorrido, e os tribunais têm de limitar-se, nesta matéria, a apreciar se a motivação invocada «respeitou ou não a ordem jurídica».

Contesta, ainda, o decidido sob o fundamento de que o acórdão teria de concluir pela anulação da liquidação adicional, perante os únicos factos dados como provados, por incumbir à A. F. a prova de que o custo não estava documentalmente provado e de que não fora indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, dada a presunção de verdade de que gozam a declaração de autoliquidação do contribuinte e os dados decorrentes da sua escrita em que aquela se apoia, de acordo com o disposto no ponto 1 do preâmbulo do DL. n.º 154/91 e art.ºs 78º e 121º n.º 1 do CPT, e essa matéria não ter sido dada como provada.

4. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo o julgado sem a adição de novos fundamentos.

5. No seu parecer, o Procurador Geral Adjunto opinou pelo não provimento do recurso por entender que o acórdão recorrido tinha feito uma correcta aplicação da lei relativamente à fundamentação do acto tributário; que a questão do ónus da prova era uma questão nova de que não poderia conhecer-se no recurso e que era «inócua» a alegação da falta de invocação e prova da A. F. quanto à existência e indispensabilidade dos custos por a decisão impugnada haver já estabelecido que isso incumbia à recorrente e não haver sido feito.

B — A fundamentação.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

6. As questões decididas.

São duas: a primeira é a de saber se o acto contenciosamente sindicado se encontra suficientemente fundamentado; a outra, a de saber se, atentos os factos dados como provados e na ausência de prova feita pela A. F. quanto à falta de prova da existência e indispensabilidade dos custos, deverá o mesmo ser anulado com base nos preceitos invocados pela recorrente.

7. O quadro de facto.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos sob cuja consideração decidiu:

a) Na declaração de IRC, com referência ao exercício de 1989, a recorrente apresentou como custo daquele exercício o valor da dita verba, no montante de Esc. 12 572 173\$00, que não foi aceite pela Administração Fiscal com o fundamento de que se tratava de uma «dotação para a Fundação de Apoio aos Trabalhadores de Salvador Caetano, não considerada como custo fiscal por se não enquadrar nos art.ºs 39º e 40º do CIRC».

b) Aquela verba foi entregue pela recorrente à referida «Fundação, que tem os fins consignados nos art.ºs 4 e 5 dos respectivos estatutos, sendo a recorrente uma das fundadoras.

8. O mérito do recurso.

8.1. A questão da falta de fundamentação do acto tributário.

Constitui direito fundamental do cidadão enquanto administrado, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, o direito à fundamentação dos actos administrativos em cuja natureza cabem os actos tributários (1).

Deste modo, a sua previsão como garantia dos contribuintes feita nos art.ºs 19º al. b) e 21º do C. P. Tributário representa uma mera repetição da normatividade constitucional.

(1) Art.º 268º n.º 3 da C. R. P. e Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, 1972, págs. 91.

No tocante às exigências que a fundamentação deve respeitar, limita-se o art.º 82º do C. P. Tributário a proclamar que «a fundamentação dos actos tributários conterà, ainda que de forma sucinta, as disposições legais aplicadas, bem como a qualificação e quantificação dos factos e as operações de apuramento da matéria colectável do imposto».

O sentido exacto destas exigências não é difícil de determinar; atenta a sua funcionalidade garantístico-constitucional que é a de propiciar ao cidadão o conhecimento das razões justificativas do acto, razões estas que hão-de, conseqüentemente, ser traduzidas numa exposição dos pressupostos de facto e de direito com base nos quais são estatuídos os efeitos jurídicos em que se traduz o acto administrativo-tributário, que sejam aptas para propiciar ao lesado uma consistente e consciente opção de decisão sobre a sua aceitação ou sobre a sua impugnação administrativa ou judicial.

A fundamentação é, num Estado de Direito, elemento estrutural do acto administrativo, não havendo acto juridicamente válido sem ela.

Como tal, a fundamentação expressa-se pela mesma forma do acto, tendo de consistir numa declaração formal expressa, explícita e contextual do órgão administrativo que tem de reflectir «necessariamente a história racional da decisão: é a representação externa de um procedimento interior, não só volitivo, mas também intelectual (da responsabilidade do órgão competente para a decisão) em que se apresenta a razão de ser do acto» (2).

Deste modo, não cabem nas exigências constitucionais e ordinárias de uma fundamentação legal elementos ou juízos implícitos de uma decisão.

A densidade do discurso fundamentador expresso tem de ser apto, só por si, para dar a conhecer ao destinatário concreto, pressuposto como administrado normalmente diligente e avisado, as razões do acto ou, para reproduzir uma asserção continuamente repetida neste Supremo, tem de ser apto para dar a conhecer ao administrado, pressuposto como destinatário normal ou razoável, o itinerário volitivo e cognitivo do decisor administrativo, pelo que a densidade do discurso variará consoante a natureza do acto e as circunstâncias concretas do caso.

Há, todavia, que não confundir o apelo a elementos implícitos de decisão que pressupõem e exigem sempre um trabalho de indagação sobre aspectos que estão subentendidos na decisão e que afectam sempre a apreensão do seu sentido ou a sua «acessibilidade», para usar um termo inscrito na recente revisão constitucional (3), com a consideração dos aspectos circunstanciais no seio dos quais foi o acto praticado e que o justificam directamente que são do conhecimento do vulgar dos cidadãos por estarem “standardizados” em fórmulas ou comportamentos da administração, como acontece nos denominados “actos-massa”, e que arrancam precisamente da aceitação dos dados fornecidos pelo administrado (4).

Nesta óptica, não poderá acompanhar-se a posição do acórdão recorrido em considerar como acessível ao administrado, com base nos termos do discurso fundamentador acima reproduzido, o sentido

(2) José Carlos Vieira de Andrade, O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos, 1991, págs. 30.

(3) N.º 3 do art.º 268º da CRP.

(4) Cfr. José Carlos Vieira de Andrade, *op. cit.* págs. 256 e segs. e 270.

de que a administração tinha considerado a referida verba como um donativo para a citada Fundação porque, «sendo a recorrente uma das sociedades fundadoras da “Fundação aos Trabalhadores de Salvador Caetano”, tendo esta, designadamente, fins assistenciais e educativos em relação a todos os trabalhadores das empresas do grupo Salvador Caetano, e sendo as receitas daquela fundação constituídas, entre outras, pelas subvenções anuais das empresas suas fundadoras e pelas participações mensais equivalentes a 1% do total das remunerações pagas por cada uma daquelas empresas, factos que o destinatário do acto não podia ignorar, a qualificação daquela verba como “donativo”, teria necessariamente de estar relacionada com a interpretação que a A. F. fez daquela saída do património da recorrente para o património da Fundação».

É que estes factos não estão minimamente externados no discurso fundamentador e também não podem considerar-se como podendo estar evidenciados na declaração da contribuinte ou em quaisquer «comportamentos massivos» da administração, pelo que não poderão ser percebidos como havendo sido tomados em conta pela administração para chegar à conclusão de que a verba em causa saiu a do património da recorrente para o da Fundação a título de donativo.

O argumento invocado no acórdão de que eles não poderiam ser ignorados pela recorrente não conduz forçosamente à conclusão que o tribunal *a quo* tirou como simples corolário desse postulado de que o Fisco também os conheceu, valorou e os externou no seu discurso como razão da qualificação da saída da verba como donativo.

Nesta lógica, poder-se-ia sustentar que os actos administrativos estariam sempre fundamentados sempre que correspondessem a situações de facto e jurídicas que o lesado conhecesse no seu íntimo, embora fossem desconhecidos do decisor administrativo, tendo-se o acto ajustado a um resultado subjectivamente correcto por mera álea da sorte.

É solução tão chocante à luz do sistema que ninguém a defenderá consistentemente.

Aliás, é sintomático que o acórdão recorrido não tenha tomado uma posição assertórica de que a cognição do facto “existência do donativo” foi surpreendida pela administração com base nesses factos, mas se tenha quedado por um mero juízo condicional da sua existência, ao falar de «...teria necessariamente de estar relacionada com a interpretação...».

Ora, em sede da acessibilidade ao sentido da fundamentação não se pode entrar em conta com sentidos virtuais por estes frustrarem a sua funcionalidade jurídico-constitucional.

Mas, não obstante não se acompanhar este excerto do acórdão recorrido, nem por isso se poderá deixar de avalizar a sua decisão de considerar o acto tributário suficientemente fundamentado.

Na verdade, a fundamentação expandida pela administração deixa ver claramente ou de forma «acessível» a razão justificativa do acto tributário correctivo, dado que o sentido daquela se obtém por simples contraste com o que, sobre a matéria, a recorrente fez constar da sua declaração de rendimento e a normatividade exposta nos preceitos que são invocados.

O acto de autoliquidação do IRC foi corrigido pela administração porque esta, na sequência do orgânico procedimento interior de cognição e de avaliação de que se falou, atinente a essa matéria, concluiu que a verba relevada como custo pela recorrente na sua declaração

anual correspondia a uma dotação ou donativo para a identificada Fundação e ele não era subsumível a qualquer das hipóteses de donativos que os preceitos dos art.ºs 30º e 40º do CIRC permitiam qualificar como custos fiscais.

Dir-se-á que a administração não fundou o facto conclusivo de que essa verba era um donativo.

Mas nem por ser conclusivo, o facto deixa de ser facto cujo conteúdo é facilmente percebível ou acessível a qualquer administrado normal e razoável.

Segundo a normalidade da vida, as pessoas, para expressarem um donativo, dizem logo que A deu a B um donativo e não que A entregou a B um determinado bem a título de liberalidade ou gratuidade.

A alegação do facto justifica, por si próprio, segundo o uso comum, o conteúdo do mesmo.

O contribuinte ficou, pois, a saber qual o facto cuja existência a administração disse ter conhecido e a partir de cuja avaliação jurídica se determinou no sentido da tributação.

A eventual falta de indicação administrativa das provas de cuja consideração adveio o conhecimento do facto já não se integra na exigência de indicação dos pressupostos de facto, mas no da convicência da alegação administrativa e esta apenas tem relevância no foro da sua impugnação graciosa ou contenciosa.

Saber se esse facto se verificou ou não na realidade da vida não é aspecto que contenda já com a exigência legal da fundamentação, mas com a exigência legal de que os actos se fundem em pressupostos de facto verdadeiros ou reais.

A fundamentação cumpriu a sua funcionalidade de identificação do facto pressuposto para a prática do acto.

O contribuinte ficou em condições de poder contraditar a decisão administrativa, controvertendo a sua base factual de apoio e, decorrentemente, a sua legalidade.

Falece, pois, se bem que, em parte com diversos argumentos, este fundamento do recurso.

8.2. A questão da falta de prova da existência e indispensabilidade dos custos.

A ora recorrente contraditou perante a 2ª instância a sentença do tribunal de 1ª instância sob o fundamento de que «era essencial para a decisão do pleito saber se a verba em causa constituía ou não um donativo, e que, tendo esta arrolado testemunhas para a prova desses factos, impunha-se a sua inquirição», palavras do próprio acórdão recorrido.

Ou seja, a recorrente refutou o juízo tirado pela 1ª instância de que não se «estava em face de qualquer negócio oneroso», pelo que existia o facto que fora o pressuposto do acto de liquidação.

Todavia, o acórdão demitiu-se de apreciar essa questão probatória por ter considerado que tomava desnecessária qualquer indagação sobre a causa da entrega da citada quantia ou seja sobre o contrato ou acordo que lhe poderia estar subjacente porque essa entrega à Fundação não cumpria as exigências legais da existência de comprovação e da indispensabilidade do seu sacrifício.

Contra este entendimento pretexta, agora, a recorrente que não lhe cabia a ela fazer a prova dessas exigências e que as mesmas hão-de ter-se por verificadas em face da presunção de verdade de que goza a sua escrita e a sua declaração.

Mas, o que é certo é que quer o acórdão recorrido quer a recorrente se esqueceram que estamos em face de um contencioso de anulação e não de plena jurisdição, de um contencioso que apenas tem por objecto «a declaração da invalidade ou anulação dos actos recorridos» (5).

O contencioso de impugnação judicial dos actos tributários é, como vem sendo repetido até à saturação, um contencioso de mera legalidade, visando a declaração judicial da invalidade ou da anulação total ou parcial do acto tributário, já que o conteúdo deste que se expressa numa obrigação de pagamento de certa quantia permite a sua cindibilidade.

A sentença do juiz fiscal apenas constitui, na Ordem Jurídica, os efeitos de anulação do conteúdo do acto (efeitos jurídicos) que este inscreveu nela anteriormente.

Equivalerá isto por dizer que a sentença não estatui quaisquer efeitos próprios do acto tributário, limitando-se antes a apagá-los se e na medida em que estes estejam inquinados por quaisquer vícios que tenham esse efeito como sanção.

O tribunal não procede a administração activa. Por seu lado, para pedir do tribunal essa anulação, o recorrente apenas tem de alegar e provar os vícios que tenham aptidão jurídica para gerar a invalidade (nulidade ou anulabilidade) do acto.

Esses vícios são as causas concretas ou comportamentos, verificados no mundo histórico-jurídico, que por violarem o direito ou serem desconformes com a lei têm o apontado efeito sancionatório do acto (6).

Expressão positiva deste entendimento encontra-se, entre os demais, nos art.ºs 36ºn.º 1 al. d) da LPTA e 120ºe 122ºdo C. P. Tributário.

Por outro lado, a decisão do tribunal tem de expressar-se numa resolução segundo o direito que, pondo termo à controvérsia ou ao conflito de interesses existente entre o particular e a Administração e que é evidenciado pela pretensão daquele em ver anulado o acto e pela aspiração desta em o ver conservado intacto na Ordem Jurídica, declare a sua nulidade ou não nulidade ou dite a sua não anulação, a sua anulação total ou a sua anulação parcial, não podendo ficar-se por uma declaração de uma hipotética ou eventual anulação a ser constatada futuramente.

Esta asserção representa, aliás, um simples postulado da natureza da função jurisdicional que é exercida pelos tribunais administrativos e fiscais (7).

Sendo assim, não pode o tribunal entrar em linha de conta com factos ou elementos que não serviram de pressupostos do acto sindicado.

Correspondentemente, é irrelevante a alegação que desses aspectos fez o recorrente por eles nunca poderem ter como efeito a anulação do

(5) Cfr. art.º 6ºdo ETAF.

(6) Cf. Vasco Pereira da Silva, *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*, 1989, págs. 189 a 193.

(7) Sobre a natureza da função jurisdicional podem consultar-se, na doutrina, A Rodrigues Queiró, *Lições de Direito Administrativo*, vol. I, 1976, págs. 43 a 51, e *A Função Administrativa, separata da Revista de Direito e Estudos Sociais*, XXIV (n.º 1, 2 e 3), Coimbra, 1977, págs. 30 e 31; Rogério Ehradht Soares, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, 1955, págs. 101, 102 e 120; na jurisprudência, entre outros, os acórdãos do T. Constitucional n.º 98/88, 211/90, 443/91 e 742/95, no D. Rep., 2ª Série, de, respectivamente, 22/8/88, 11/9/90, 274/92 e 26/4/96.

acto por serem alheios ao bloco jurídico sob consideração do qual foi praticado.

Assim sendo, não se poderá avaliar a posição tomada pelo acórdão recorrido dado que este entrou na apreciação dos referidos aspectos cuja apreciação lhe estava vedada.

Deste modo, impõe-se a revogação do acórdão impugnado, devendo o tribunal *a quo* conhecer da questão probatória que lhe foi posta e posterior decisão da causa de acordo com a resposta que tal questão venha a merecer.

C — A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, devendo o tribunal *a quo*, se possível pelos mesmos juizes, conhecer da questão de saber se a citada verba foi ou não um donativo e decidir a causa de acordo com a resposta que der a essa questão.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Foi presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Derrama. Imposto acessório não é custo fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A derrama é um imposto acessório de IRC, não sendo de considerar como custo fiscal dedutível à matéria colectável de tal tributo.

II — A redacção dada ao art.º 41 do CIRC pela Lei 10-B/96 é interpretativa, pelo que tem eficácia retroactiva sem padecer de inconstitucionalidade.

Recurso n.º 22.222 em que é recorrente Provihold- Soc. de Controlo, SGPS, SA e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

PROVIHOLD - Sociedade de Controlo, SGPS, SA, com sede na Estrada do Adarse, Alverca do Ribatejo, Vila Franca de Xira, informada com a sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra autoliquidação de IRC do exercício de 1994, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1) A Recorrente, na sua autoliquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativa ao ano de 1994, não considerou como custo fiscalmente dedutível o valor devido pela derrama.

2) A não consideração da derrama como custo fiscal foi efectuada em conformidade com a interpretação indevidamente dada à lei pela Administração Fiscal (Circular n.º 14/95, de 21/4).

3) Na redacção inicial da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, em vigor durante todo o ano de 1994, a que se refere a autoliquidação sob impugnação, a derrama era, nos termos do art.º 23º do mesmo código, um custo dedutível.

4) O imposto municipal de derrama não se encontrava previsto naquela disposição do art.º 41º do CIRC.

5) A sentença sob recurso, ao considerar a derrama como custo não dedutível para efeitos fiscais, faz uma aplicação analógica da norma contida naquela alínea do art.º 41º do CIRC.

6) Esta norma não tem um conteúdo meramente explicativo, constituindo antes uma verdadeira excepção ao princípio da dedutibilidade de todos os custos fiscais. Éo que decorre da constatação de anteriormente ao DL n.º 95/88, de 21/3, a derrama ser considerada fiscalmente dedutível.

7) A norma contida na alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC, por-que de carácter excepcional, é insusceptível de aplicação analógica nos termos do art.º 11º do Código Civil.

8) A interpretação dada à norma em referência é inconstitucional por violar o princípio da legalidade consagrado no art.º 106º, 2, da Constituição.

9) A nova redacção dada à alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC pelo art.º 28º, 1, da Lei n.º 10/96, de 23/3, tem carácter inovatório.

10) A declaração contida no n.º 7 do dito art.º 28º quanto à natureza interpretativa dessa norma corresponde a uma cláusula de retroactividade.

11) Tal conteúdo retroactivo pretendido atribuir à nova redacção da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade em matéria fiscal consagrado no art.º 106º, 2, da Constituição.

12) Esse conteúdo retroactivo viola, ainda, os princípios do Estado de Direito Democrático consagrados nos art.ºs 2º e 3º, o direito de propriedade privada consagrado no art.º 60º, o qual goza, por força do art.º 17º, do regime dos Direitos, Liberdades, e Garantias consignados no art.º 18º, todos da Constituição.

13) Nos termos do art.º 207º da Constituição, os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam os princípios e normas dela constantes.

14) Com a não aplicação retroactiva da nova redacção da alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC a impugnação deverá proceder.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

Também o Ex.mo. Magistrado do Ministério Público entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 8/VI/95, a impugnante apresentou a declaração modelo 22 de IRC, de tributação pelo lucro consolidado, relativa ao exercício do ano de 1994, na RF de Alverca (2º de V.F. Xira).

B) Apurou a matéria colectável de 517.406.042\$00 e procedeu à autoliquidação do imposto respectivo, tendo apurado a importância a recuperar de 28.279.121\$00.

C) Com o objectivo de eliminar os efeitos do lançamento da equivalência patrimonial efectuado na contabilidade, fez o ajustamento de consolidação correspondente, lançando a importância de Esc. 850.658.510\$00 (linha 11 do Quadro 06 do Anexo 22-C) e abatendo, por lapso, aquela importância na linha 37 do Quadro 17 da Declaração mod. 22.

D) A constatação do sobredito lapso levou a impugnante a fazer entrega de nova declaração mod.22, do mesmo exercício, entrega que fez na DDF de Lisboa, em 29/7/95, corrigindo as incorrecções praticadas.

E) Na declaração corrigida e para efeitos de apuramento da matéria colectável acresceu ao resultado líquido do exercício, na linha 12 do Quadro 17, a importância de 500.429.001\$00 referente à estimativa para impostos sobre o rendimento do exercício que fora contabilizado como custo, tendo apurado não já a citada importância a recuperar de 28.279.121\$00, mas a importância a pagar de 234.392.186\$00, cujo apuramento consta nas linha 15 do Quadro 19 da respectiva declaração e sendo que aquela estimativa considera 460.642.652\$00 de IRC e 39.786.349\$00 de derrama.

F) Se não tivesse sido acrescido ao Quadro 17 da declaração a importância de 39.786.349.\$00 referente à derrama, a liquidação teria sido efectuada por uma diferença para menos no montante de 15.659.143\$00.

G) A diferença para menos referida *retro* corresponderia às quantias de 14.323.085\$00 de IRC e 1.336.058\$00 de derrama.

H) Em 17/8/95, a impugnante deduziu reclamação graciosa, apresentada na RF de Alverca (2ª V.F. Xira), a qual por despacho de 29/10/96, proferido pelo DDF, foi indeferida, indeferimento que foi notificado à impugnante em 21/11/96.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo" sem objecção das partes.

A questão decidenda é a de saber se a derrama era, durante o exercício do ano de 1994, custo fiscal dedutível nos termos do art.º 23º do CIRC, para efeitos do apuramento tributável em IRC.

O corpo do n.º 1 de tal artigo 23º apenas considera como custos ou perdas «... os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto ou para a manutenção da fonte produtora...»

E, de seguida, identifica, a título exemplificativo, expressamente afirmado, vários custos, contando-se, entre eles, na alínea f), os «encargos fiscais e para fiscais».

Esta alínea tem de ser lida com o sentido de dizer que são custos fiscais (os encargos fiscais quando o forem e puderem ser), como diz Rogério Fernandes Ferreira, no seu estudo "A derrama é, ou não, custo Fiscal?", in C.T.F. n.º 378, pág.14.

Isto autoriza a extrapolar a conclusão de que a alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIRC – que considera como não dedutível, para efeito de determinação do lucro tributável, o IRC – não poderá ser qualificada como norma excepcional.

Contendo o preceito várias normas, tantas quantas as previsões nele mencionadas, só por referência a cada uma delas é possível apurar se ela tem natureza excepcional, ou não.

E seguramente que esta, como outras, v.g., a alínea d), não tem essa natureza.

O art.º 41º do CIRC tem, pois, uma dupla natureza: em alguns casos, as suas normas são excepcionais, na medida em que não admitem que se relevem fiscalmente custos que teriam essa natureza face ao citado art.º 23º, como, v.g., a da alínea g); noutras, elas são meramente explicativas (acórdão desta Secção de 14/V/1997, rec. n.º 21 565, seguido de perto no ponto).

Aliás, se se convocar o lugar paralelo do outro imposto sobre o rendimento (IRS) – que engloba lucros de natureza industrial, comercial ou agrícola, rendimentos do trabalho dependente ou independente – constatar-se-á que não poderá deixar de defender-se a tese aqui defendida, sob pena de se ter de admitir que o citado preceito do CIRC, aplicável subsidiariamente aos rendimentos da categoria C (rendimentos comerciais, industriais e agrícolas) afrontaria o princípio da igualdade, pois que colocaria em diferente posição os contribuintes de outros rendimentos, a menos que se defendesse – e não se vê com que argumento legal – que o IRS seria, também, dedutível ao rendimento nos demais casos.

Ora, a derrama é um imposto que, tal como o IRC, incide sobre o rendimento, o ganho ou lucro a ele sujeito e, portanto, se encontra na mesma posição e deve ter o mesmo tratamento.

Esta constatação faz cair pela base o argumento tirado de tal preceito de que, sendo ele excepcional e não estando nele expressamente mencionada como não dedutível a derrama, ela seria dedutível (citado arresto, para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, *brevitatis causa*).

Mas as dúvidas sobre se a derrama é, ou não, custo fiscal devem ter-se, hoje, por totalmente dissipadas em face da redacção dada à alínea a) do art.º 41º do CIRC pelo n.º 1 do art.º 28º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, segundo a qual não são encargos dedutíveis para efeitos fiscais « o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros », e do prescrito no n.º 7 do mesmo art.º 28º de que aquela redacção tem natureza interpretativa, assim se proclamando, sem margem para dúvidas, que se quis definir o sentido originário da lei.

Perfila-se, assim, interpretação autêntica daquele art.º 41º.

É sabido que a lei interpretativa se integra na lei interpretada (artigo 13º do Código Civil), com ressalva do caso julgado, retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor do CIRC, tudo se passando como se a nova redacção do sobredito artigo 41º já vigorasse ao tempo (1994).

Como se realça no acórdão desta secção de 4 de Fevereiro último, recurso n.º 22 044, “o referido art.º 28º, 7, corresponde ao escopo das leis interpretativas, ao visar sanar o diferendo jurisprudencial, que não inovar na matéria, pelo que não assume o carácter inovatório que a Rct. lhe aponta quando o diz ferido de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 106º, 2, da Constituição e outros princípios constitucionais.

“Quando assim é, quando o legislador visa resolver uma questão que se prende com a certeza e a igualdade na aplicação da lei, que alicerçam, outrossim, o princípio da legalidade tributária (art.º 106º, 2) e os seus corolários – a tipicidade fechada, a indisponibilidade do tipo e a proibição da discricionariedade – e também o princípio da protecção da confiança dos particulares, logra liberdade de conformação com a Constituição desde que se não afaste do escopo interpretativo e se

limite a fixar um dos sentidos da lei que vinha sendo jurisprudencialmente sustentado”.

De tudo o exposto se conclui que a derrama não é custo fiscal, segundo o sentido normativo originário da citada alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, como é, actualmente, jurisprudência pacífica desta Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Jorge Manuel Lopes Sousa* — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Oposição. Alegações. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O disposto no artigo 356 do CPT só é aplicável aos recursos das decisões judiciais proferidas sobre as decisões da Administração Fiscal a que se reporta o artigo 355 anterior.*
- II — Nos demais casos aplica-se, com as devidas adaptações, o disposto nos artigos 167 a 179 do CPT.*
- III — Interposto recurso para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância, hoje Tribunal Central Administrativo, no qual o recorrente manifesta a intenção de alegar no tribunal "ad quem", não pode tal recurso ser julgado deserto por falta de alegações no tribunal recorrido.*

Recurso n.º 22.265; Recorrente: José Geirinhas da Rocha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Vítor Meira.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

José Geirinhas da Rocha deduziu oposição à execução que contra si revertera por dívidas da Cooperativa Operária Tramagalense de Consumo, C.R.L. (COTC), da qual fora gerente, tendo o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém julgado a oposição totalmente improcedente.

Não se conformando com a decisão, dela interpôs o oponente recurso para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância manifestando a intenção de apresentar nesse tribunal as respectivas alegações.

O Mº Juiz recorrido admitiu o recurso mas julgou-o desde logo deserto por falta de alegações no entendimento de que, nos termos do artigo 356 do CPT, as alegações teriam de ser apresentadas com o requerimento de interposição.

Inconformado, recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª - O douto acórdão violou o disposto no artº 171º nº 1 do Cód. Proc. Tributário porque,

2ª - julgou deserto um recurso em cujo requerimento o ora recorrente requerera que as suas alegações de recurso de uma decisão jurisdicional se processassem no Tribunal de 2ª Instância.

3ª - Devendo, em consequência, o mencionado recurso ser admitido e as respectivas alegações processarem-se no Tribunal de 2ª Instância de Lisboa.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

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".

O recorrente pretende que tal artigo não é aplicável aos recursos jurisdicionais em processo de oposição. Embora tenhamos já defendido posição diversa, acabámos por aderir ao entendimento que se tornou 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 o recorrente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarando pretender alegar nesse tribunal, tendo o recurso sido admitido no tribunal recorrido. Assim sendo e porque estamos no âmbito da oposição à execução não se aplica o disposto no artigo 356 do CPT mas o artigo 171 do mesmo diploma legal. Por isso, após a admissão do recurso, deveriam os autos ter subido ao tribunal para onde o mesmo fora interposto no qual o recorrente poderia apresentar as suas alegações de acordo com a intenção que manifestara, não podendo por isso o recurso ser julgado deserto.

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 seguir seus termos para apreciação do recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, hoje Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *António Mota Sulgado*.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Fixação da coima e juros compensatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

A coima deve ser finada em função do imposto em falta ou do imposto que deveria ter sido pago se não tivesse sido cometida a infracção e não também em função dos juros compensatórios. No âmbito do ilícito fiscal e das respectivas sanções são de excluir tanto a aplicação por analogia como a interpretação extensiva.

Recurso nº 22.308; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Empreendimentos Urbanísticos Francisco Ferreira Jorge Ldª e Fazenda Pública; Relator: Exmo. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, alterando a decisão recorrida, condenou a arguida na coima de 500.000\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. O termo imposto constante dos artºs 190º 2 a) do CPT e 29º 2 e 6 do RJIFNA deve ser interpretado extensivamente por forma a incluir

nele a contribuição e os juros compensatórios que resultarem do atraso na liquidação que seja imputável ao contribuinte;

2º. Assim, a coima a aplicar à arguida destes autos deve ser calculada sobre o valor total que resulta da soma do imposto (*stricto sensu*) e dos juros compensatórios que foram liquidados pela AF;

3º. Não procedendo desta forma, a douda decisão recorrida violou o disposto nas disposições legais acima citadas (artº 190º 2 a) do CPT e 29º 2 e 6 do RJIFNA).

No despacho de sustentação entende-se que o montante da coima deve ser calculado sobre o imposto em falta e não também sobre os juros compensatórios, pois que consumando-se a infracção dos presentes autos quando a arguida, que adquiriu um lote de terreno com isenção de sisa, lhe dá um destino diferente não solicitando a liquidação de sisa, no prazo de 30 dias, uma vez que até este momento não há infracção e esta só se concretiza e o imposto só é devido a partir do momento em que a arguida deu ao bem comprado um destino diverso daquele que esteve na base da isenção.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1. Em 4-12-1995 foi levantado à arguida o auto de noticia de fls. 5 e ss, aqui dado por reproduzido para todos os legais efeitos, que lhe foi notificado em 7 daquele mês e ano.

2. Conforme despacho de fls. 41, proferido em 23-1-97 pelo Exmo. Director de Finanças, foi aplicada à arguida a coima de 670.000\$00.

Desse despacho consta, além do mais, que a arguida e seus gerentes Francisco Ferreira Jorge e Albina de Jesus Morgado adquiriram por escritura de compra e venda lavrada no Cartório Notarial de Pombal um lote de terreno destinado a construção beneficiando de isenção de sisa ao abrigo do nº 3 do artº 11º do CIMSisa, não tendo sido transaccionado no prazo de 3 anos, dado que, em 2-12-93, a firma apresentou na CMPombal um pedido de licenciamento de obras.

Estabelecia o artº 112º do CPCI que a multa variável seria graduada "em função da gravidade objectiva e subjectiva da infracção" devendo atender-se para o efeito, para além de outros, ao "valor do imposto que deveria ser pago se a infracção não fosse cometida".

Ordenava este preceito que a multa fosse graduada em função da gravidade objectiva da infracção devendo atender-se para o efeito ao valor do imposto que deveria ser pago se a infracção não fosse cometida.

O artº 190º do CPT adopta o mesmo critério quando estabelece que "a coima variável, se a Lei não determinar os termos da sua fixação, será graduada em função da gravidade objectiva e subjectiva da contra-ordenação" (nº 1), devendo atender-se, para este efeito, entre outros, aos seguintes elementos "valor do imposto que deveria ser pago se a contra-ordenação não fosse cometida" (nº 2 a).

O artº 19º do RJIFNA estabelece que a "determinação da medida das coimas far-se-á em função da gravidade da contra-ordenação, da culpa e da situação económica do agente e deverá, sempre que possível, exceder o benefício que o alterne retirou da prática da contra-ordenação".

O artº 29º deste mesmo diploma legislativo, sob a epígrafe "falta de entrega de prestação tributária", utilizava nos nºs 1, 3 e 5, na versão inicial, esta mesma expressão. Com a publicação do DL 394/93, de 24-11, além da utilização desta expressão, passou também a estabelecer que será aplicável às situações aí contempladas "coima variável entre 10% e metade do imposto em falta" (nº 2).

Dos diversos preceitos referidos parece resultar que o legislador pretendeu que a coima fosse fixada em função do imposto em falta ou do imposto que deveria ter sido pago se não tivesse sido cometida a infracção. Era já este o sentido do CPCI pelo que se estivesse no pensamento do legislador uma alteração tão substancial que determinasse que a coima fosse fixada também em função dos juros compensatórios não deixaria de o afirmar de forma expressa.

Tratando-se de normas de natureza sancionatória, sempre seria inadmissível a "interpretação extensiva" pretendida pelo EMMP quando refere que a expressão imposto deve ser interpretada no sentido de englobar os juros compensatórios.

Não sendo fácil distinguir, na prática, onde termina a interpretação extensiva e começa a interpretação analógica duma norma tributária, já que no plano teórico a interpretação extensiva leva a aplicar a norma a situações abrangidas pelo seu espírito, na analógica trata-se de aplicar a norma a hipóteses que ela não previu mas que são semelhantes às aí contempladas, parece que, na interpretação das normas jurídico-fiscais, não há que obedecer a regras diferentes das que constituem a doutrina geral da interpretação da lei, como escreve Cardoso da Costa, Curso..., 1970, págs. 191 e 193.

Contudo e como escreve este mesmo autor, obra citada, p. 192, "há todavia no direito fiscal - o do ilícito fiscal e das respectivas sanções - em que directamente vigora (assim deve entender-se) o princípio *nullum crimen sine lege*... pois que no tocante às normas que definem as diversas infracções fiscais e estabelecem as respectivas sanções são de excluir, tanto a aplicação por analogia, como a própria interpretação extensiva".

Neste mesmo sentido parece pronunciar-se Braz Teixeira, Princípios..., vol. I, 1985, págs. 136 e 137.

Acresce que o montante dos referidos juros compensatórios depende da celeridade ou morosidade da actuação da AF não dependendo já de um comportamento do contribuinte actor sendo, por isso, o seu maior ou menor montante não imputável à gravidade objectiva ou subjectiva da infracção já que tais juros só são devidos a partir do momento em que a infracção tributária haja sido cometida.

Com efeito consumada a infracção ficarão preenchidos os elementos objectivos e subjectivos da contra-ordenação. O montante da coima não deve ser diferente consoante a mesma seja aplicada no dia imediato ao da respectiva prática da infracção ou decorrido um lapso de tempo significativo pois este facto não integra já o elemento subjectivo ou objectivo da infracção até porque não depende, em regra, já do comportamento do arguido mas da actuação da AF.

Com efeito os juros compensatórios são devidos em caso de atraso na liquidação por motivo imputável ao contribuinte, artº 83º I do CPT, sendo calculados nos termos dos nºs 2 a 4 este mesmo preceito legal.

Estes juros reportam-se ao atraso na liquidação ou na determinação do imposto devido por motivo imputável ao contribuinte e pressupõem sempre culpa do contribuinte enquanto os juros moratórios se referem a imposto já liquidado e que não foi pago no prazo legal.

Entende-se, nos termos expostos, que a sentença recorrida não merece censura.

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

Sem custas.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — António Pimpão (Relator) —
Coelho Dias — Vítor Meira.

Acórdão de 15 de Abril de 1998.

Assunto:

Recursos. Poderes de cognição do STA. Julgamento de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O julgamento de facto é integrado não só pelos factos fixados mas também pelas ilações deles extraídas pelo julgador.*
- II — *Nos recursos de processos inicialmente julgados pelos T.T. de 1ª instância, o STA, nos termos do art.º 21º, 4, do ETAF, apenas conhece de matéria de direito, com a excepção prevista no art.º 722º, 2, do CP Civil.*

Recurso nº 22.483; Recorrente: BNC - Banco Nacional de Crédito Imobiliário S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Sr. Cons.º. Dr. Coelho Dias.

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

I “BNC - Banco Nacional de Crédito Imobiliário, S.A.”, inconformado com o acórdão do T.T. da 2ª instância, de fls. 85, no qual concedendo-se provimento ao recurso interposto pela F.ªP.ª se revogou a sentença de fls. 36, julgando-se improcedente a impugnação que deduzira contra a liquidação de sisa, no montante de 101.000.000\$00, daquele acórdão veio recorrer para este STA, assim concluindo a alegação do recurso:

“1ª - O artº 13, n.º 15 do CIMSISD determina que as aquisições de bens classificados como património cultural ao abrigo da lei 13/85, de 6 de Julho, estão isentas de SISA.

2ª - Da Lei 13/85, de 6 Julho, resulta que a classificação de um imóvel como integrando o património cultural deve ser averbada no registo predial.

3ª - A iniciativa desse averbamento cabe ao Estado, mais precisamente ao (assim chamado à data da Lei 13/85) Instituto Português do Património Cultural.

4ª - Na data relevante, tal averbamento não estava feito (relativamente aos imóveis sobre cuja alienação recai a liquidação de sisa objecto de impugnação).

5ª - Os vários preceitos legais que regulam o exercício do direito à informação por parte dos cidadãos em geral e dos contribuintes em especial não atribuem o dever de fazer requerimentos à Administração, mas apenas o direito de os fazer.

6ª - Não era razoável exigir a um contribuinte na situação do recorrente que supusesse a existência dos factos que serviam de base à isenção de que poderia beneficiar e que usasse do seu direito à informação para apurar tais factos.

7ª - A omissão de averbamento da classificação como integrando o património cultural dos imóveis sobre cuja alienação recai a liquidação impugnada impediu a ora recorrente de saber que podia beneficiar

da isenção, e portanto, de apresentar o necessário requerimento no prazo previsto no art.º 15, § 1.º do CIMSISD.

8ª - O reconhecimento pela Administração fiscal da isenção em causa é um acto fortemente vinculado, e caso o requerimento tivesse sido apresentado, a isenção não poderia deixar de ter sido reconhecida.

9ª - Na medida em que a não apresentação atempada do requerimento pelo ora recorrente foi causada por um acto (omissivo) do Estado, não pode a ora recorrente ser prejudicada por essa não apresentação e, assim, a liquidação de sisa é ilegal.

10ª - Ao julgar em contrário, determinado a improcedência da impugnação, o acórdão recorrido aplicou erradamente o Direito, pelo que deve ser revogado."

Termina pedindo, com o provimento do recurso, se anule o acórdão recorrido e se mantenha a sentença da 1ª instância, com procedência da impugnação e anulação da liquidação de sisa em causa.

1.1. Contra-alegou a F.ªP.ª pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

1.2. O Exmo. Magistrado do M.ºP.º, junto deste STA, emitiu o seguinte parecer:

"A recorrente fundamenta o recurso na negação da matéria de facto fixada no acórdão recorrido.

Neste, para se decidir como se decidiu, o Tribunal "a quo", estabeleceu como conclusão de facto, que se não pode imputar à Administração a intempestividade do requerimento da recorrente a solicitar o reconhecimento da isenção de SISA. Ora, a dita recorrente nas conclusões sustenta o oposto: a não apresentação atempada do requerimento (...) foi causada por acto (omissão) do Estado..." (cfr. a conclusão 9ª). E é com base nesta afirmação que pede a alteração do julgado, sendo as demais conclusões subsidiárias desta.

Visto isso e tendo em conta que, "in casu", este Supremo Tribunal apenas conhece de direito (art.º 21º.n.º 4 do ETAF) o recurso não pode proceder.

Termos em que somos de parecer que se negue provimento ao recurso".

1.3. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte factualidade, já fixada na sentença da 1ª instância:

"1 - Por termo de 26/7/91 a A. declarou junto do 3º Bairro Fiscal de Lisboa pretender pagar a sisa devida pela compra a fazer pelo preço de 1.010.000.000\$00 à sociedade Transinsular - Transportes Marítimos Insulares, S.A., dos seguintes prédios:

-urbano, composto de lojas, 4 andares e sótão, 6 vãos por pavimento e área aproximada de 242m2 sito na Rua do Comércio n.º 73 a 83, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º 362 - S. Nicolau, com o valor patrimonial de 60.508.485\$00 e pelo preço de 505.000.000\$00.

-urbano, composto por cave, loja e 4 andares na Rua do Comércio, 85 a 93, tornejando para a Rua Augusta, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º 370 - V. Nicolau, com o valor patrimonial de 66.961.125\$00 e pelo preço de 505.000.000\$00 (fls.17).

2. Pela aquisição e na mesma data pagou de sisa 101.000.000\$00 pelo conhecimento n.º 24/10808 (fls. 17/verso).

3 - O prédio sito na Rua do Comércio n.ºs 73 a 83 mostra-se registado na ficha n.º 8, de 14/4/88 da 4ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, e nela inscritos pela cota G -1, apresentação n.º 5, de

14/4/88, a aquisição pela sociedade vendedora, e na cota G -2, apresentação n.º 1, de 3/10/91, a aquisição pela ora A. (fls. 11).

4 - O prédio sito na Rua do Comércio, n.ºs 85 a 93, tornejando para a Rua Augusta, n.ºs 12 a 16, mostra-se registado na ficha n.º 9, de 14/4/88, da 4ª CRP de Lisboa, e nela inscritas pela cota G -1, apresentação n.º 6, de 14/4/88, a aquisição pela sociedade vendedora, e pela cota G-2, apresentação n.º 1 de 3/10/91, à aquisição pela ora A. (fls.13).

5 - Em 23/10/91 a A. requereu junto da Direcção Distrital de Finanças, relativamente à aquisição dos mencionados prédios, a anulação da liquidação da sisa e a restituição da quantia paga (fls. 6/8).

6 - A A. foi notificada por carta registada com aviso de recepção assinado em 6/4/92 dos despachos, exarados sobre a informação n.º 347/92 da DGCI, 4ª Direcção dos Serviços do Director Geral das Contribuições e Impostos de "concordo com o indeferimento louvando-me nesta informação e pareceres nela inscritos. À consideração do Senhor Subsecretário de Estado" e do Subsecretário de Estado de "Concordo, pelo que indefiro com fundamento na presente informação" (fls.19, 20 e 23).

7 - A informação referida no p. 6, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzida, decorre do requerimento da A. interposto junto da Direcção - Geral das Contribuições e Impostos para reconhecimento da isenção prevista no art.º 13, n.º 15 do CIMSISD e consequente restituição de 101.000.000\$00 de sisa paga em 26/7/91 pelo conhecimento n.º 24/10808 no 3º Bairro Fiscal de Lisboa (fls.23/28).

8 - No ponto 2 da informação referida no n.º 7 consta:

"Em 91.07.29 foi celebrada a respectiva escritura de compra e venda no 19º Cartório Notarial de Lisboa de que consta terem ali sido arquivados dois certificados emitidos pelo Instituto Português do Património Cultural de que consta ter o mesmo autorizado"... a venda dos prédios atrás identificados à sociedade ora compradora e que os mesmos prédios fazem parte do conjunto denominado "Baixa Pombalina", classificados como de imóveis de interesse público, pelo Decreto n.º 95/78 de 12 de Setembro" (fls.23/28).

9 - A presente impugnação foi instaurada em 1/4/92 (fls. 1/2)".

2.1. Seguidamente e depois de se mencionar a pretensão deduzida pela impugnante e respectivos fundamentos, debruçou-se o acórdão recorrido sobre a natureza da isenção de sisa prevista no n.º 15º do art.º 13º do CIMSISD, concluindo, por um lado, que os dois imóveis adquiridos pela impugnante se integravam em conjunto classificado como património cultural e, por outro, que a referida isenção não era automática, dependendo do reconhecimento da Administração Fiscal mediante requerimento dos interessados, a apresentar, no caso específico da sisa, nos termos do § 1 do art.º 15º do Cód. Sisa antes do acto ou facto translativo referido no seu art.º 47º e sempre antes da liquidação a efectuar nos termos desse preceito; como no caso em apreço tal condicionalismo não tinha sido observado, a liquidação não enferma-va de qualquer erro ou ilegalidade.

E, quanto às razões invocadas pela recorrida para justificar o não requerimento atempado do reconhecimento da isenção, ponderou-se que as mesmas não procediam e que, contrariamente ao entendido na decisão então sob censura, não se podia concluir que a intempestividade do requerimento a solicitar o reconhecimento da isenção fosse imputável à Administração, porquanto da Lei 13/95 não resultava que o averbamento da classificação dos prédios no registo predial incum-

bisse ao Estado, nem se tinha provado que fora por esse facto que a recorrida não agira, dadas as circunstâncias apuradas.

Consequentemente, concedeu-se provimento ao recurso e revogou-se a decisão da 1ª instância, julgando-se a impugnação improcedente.

2.2. Vejamos, pois, se procedem as críticas da ora recorrente ao assim decidido. Ora, analisadas as conclusões do recurso, constata-se que, conforme bem referiu o Ex.mo. Magistrado do M.^oP.^o, junto deste STA, no seu parecer, aquele se fundamenta unicamente em conclusão de natureza factual a partir dos factos apurados, divergente daquela que serviu ao acórdão recorrido para a decisão tomada.

Na verdade, não foi posta em causa a já aludida natureza da isenção de sisa prevista no n.º 15 do art.º 13º do respectivo Código, ou seja, que tal isenção é condicionada ao reconhecimento prévio da Direcção Geral dos Impostos, nos termos do art.º 15 n.º 1, § 1º do Cód. da Sisa, mediante o requerimento dos interessados a apresentar antes da transmissão dos bens, desencadeando-se, assim, um procedimento administrativo autónomo, a cuja tramitação se aplica, supletivamente, o regime previsto no art.º 16º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (cfr. "CIM-SISD, Anot. Coment. ", 4ª Ed., de Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, págs. 261, nota 15, e 277/284).

Não deixando, também, de aceitar-se que inexistiu, por parte da recorrente, o necessário impulso - referido requerimento dado, oportunamente, para desencadear o mencionado procedimento administrativo.

O que a recorrente argumenta é que a falta de apresentação atempada do necessário requerimento para o reconhecimento da isenção ficou a dever-se a um acto omissivo do Estado, ou seja, à falta de averbamento da classificação dos imóveis em causa como património cultural no registo predial, omissão essa que não poderia prejudicar a obtenção do benefício da isenção, pelo que a liquidação efectuada era ilegal, no que acompanha, aliás, a fundamentação do decidido em primeira instância.

Ora como vimos, no acórdão recorrido, dos factos apurados, extraiu-se a ilação contrária àquela a que se chegara na sentença, de que a intempestividade do requerimento a solicitar a isenção não era imputável à Administração, não só por não resultar da Lei 13/85 que tal averbamento incumbisse ao Estado, mas por não se provar que a omissão de averbamento tivesse sido a causa da falta de oportuno requerimento do reconhecimento da isenção.

Sendo, como é, sabido, que não só os factos apurados, mas também as ilações deles tiradas pelo julgador, integram matéria de facto, dúvidas não restam que o recurso ora interposto coloca apenas em crise perante este Tribunal, o julgamento de facto do acórdão recorrido.

Assim porque nos recursos inicialmente julgados pelos T.T. da 1ª instância este STA apenas conhece de matéria de direito, nos termos do art.º 21º, 4 do ETAF, tendo que acatar, em sede factual, o que vem julgado, salvo hipótese enquadrável no art.º 722, 2, do C. P. Civil, que não ocorre, nem vem alegada, é manifesto estar o presente recurso votado ao insucesso.

O acórdão recorrido deve, pois, manter-se na ordem jurídica.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 15 de Abril de 1998. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *António José Pimpão* — *Fui presente, António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção do Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13 227; Recorrente: António Augusto Carvalho dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

António Augusto Carvalho dos Santos, inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES:

O. processo demonstra que:

- A) - O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - alínea a) do artº 2º do C.I. P. ;
- B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - artº 14 e seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P. ;
- C) - Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod 5 - § 3º do artº 6º do C.I.P. ;
- D) - Recebeu também, nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;
- E) - Foi em relação a essas "gorjetas" que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P.,

na redacção do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos. Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18º do citado D.N. 82/85;

G) - A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as "gorjetas", nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional, nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) - As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) - O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, § 2º, alínea e) do Código do imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) - É que as "gorjetas" em causa não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional n.ºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume, págs. 203,e 11º volume, págs. 129);

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P. pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) - Nos termos da alínea i) do artº 168 da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) - Por isso, os diplomas postos em causa mais não fizeram do que dar às gratificações recebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) - No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contri-

buintes (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) - Daí que da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondiam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109, e Dr Braz Teixeira - Princípios, págs. 71;

Q) - Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro, e o Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os artºs 26º, 29º e 44º do C.I.P. ;

R) - Dai que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do artº 168º da C.R.P.;

S) - Assim, o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no artº 106º nºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) - No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P. dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) Significa o princípio da igualdade que a lei, além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em certa uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) - Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) - Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, nº 36, de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhado-

res que recebem “gorjetas”, mas, e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') - Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 38º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P. ;

B') - As normas em causa também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') - É que todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência direito de defesa) e, seguidamente, com as pre-existentis leis fiscais, o que não acontece;

D') - É que a legislação em causa não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 6531 – 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') - Na verdade, este princípio da justiça do sistema impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') - Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P. ;

G') - A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6. do C.I.P.;

I') - Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal a dedução e entrega do imposto que for devido – artºs 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') - Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional não é concebível outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') - Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') - Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexistência da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') - A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à anarquia, discricionariedade ou ao arbitrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. artº 106º da C.R.P.;

N') - Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') - Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') - Como já demonstrámos, foram praticados, irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') - Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa actos vinculados, também é evidente que a liquidação enferma do vício de desvio do poder;

R') - O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') - Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') - Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P. e Acórdão de 20/01/82 do Tribunal Tributário de 2ª Instância,

proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira - Págs. 719);

U') - Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') - As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - artº 106º da C.R.P.;

X') - Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') - Do que fica dito e demonstrado torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício de incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A ") - Por isso, a liquidação aqui em causa e a douta sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B ") - A liquidação e a douta sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os artºs 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho, e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C ") - Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douta sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D ") - Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no art. 13º e o da justiça do sistema

consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 - A norma legal que se limitou a aplicar - al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP - foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 - É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 da CRP..)

3 - Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2 ; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer - aplicam-se as regras gerais do CIP..

4 - Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do n.º. 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação ; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 - Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 - Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 - Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa, visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º. 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 - Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa, cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 - E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCI).

10 - Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP) foi preterida na liquidação.

O EMMP no seu parecer disse apenas que, não tendo o Tribunal Constitucional se pronunciado pela suscitada inconstitucionalidade, importava conhecer do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso, cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia, a da incompetência hie-

rárquica deste Tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF: que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais

diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos, logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exhaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual; assim:

- na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”,

- na conclusão F afirma que “ as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”,

- na conclusão M diz que “ as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 29 de Abril de 1998 — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira* — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam*

o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.

- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13228. Recorrente: António Barbas Caleiras; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alberto Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

António Barbas Caleiras, inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES

O processo demonstra que:

A) - O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - alínea a) do artº 2º do C.I.P. ;

B) - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - artº 1º e seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P. ;

C) - Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 - § 3º do artº 6º do C.I.P. ;

D) - Recebeu também, nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;

E) - Foi em relação a essas "gorjetas" que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., na redacção do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) - As "gorjetas" em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18º do citado D.N. 82/85;

G) - A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as "gorjetas", nem tem competência para reter na fonte qualquer

verba a título de imposto profissional, nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D. N. se alcança;

H) - As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) - O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, § 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º n.ºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) - É que as “gorjetas” em causa não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional n.ºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume, págs. 203, e 11º volume, págs 129);

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P. pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) - Nos termos da alínea i) do artº 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei, que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) - Por isso, os diplomas postos em causa mais não fizeram do que dar às gratificações de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) - No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) - Daí que da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual Vol. I, págs. 109, e Dr. Braz Teixeira - Princípios, págs. 71);

Q) - Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro, e o Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os arts 26º, 29º e 44º do C.I.P. ;

R) - Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do artº 168º da C.R.P. ;

S) - Assim, o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no artº 106º n.ºs 2 e 3 da C.R.P. ;

T) - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira a restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) - No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P. dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) - Significa o princípio da igualdade que a lei, além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) - Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) - Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, nº 36, de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem "gorjetas", mas e apenas aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') - Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P. ;

B') - As normas em causa também violam o princípio da justiça sistémica ou do sistema, o qual impõe que a legislação, no seu conjun-

to, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') - É que todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') - É que a legislação em causa não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 653 - 4ª Secção, in B.M.J. 335/214;

E') - Na verdade, este princípio da justiça do sistema impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') - Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P. ;

G') - A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') - Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal a dedução e entrega do imposto que for devido - artºs 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') - Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') - Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') - Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como

única forma legal de liquidação do Imposto Profissional no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexecuibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') - A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbitrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. artº 106º da C.R.P.;

N') - Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') - Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') - Como já demonstrámos, foram praticados, irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') - Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa actos vinculados, também é evidente que a liquidação enferma do vício de desvio do poder;

R') - O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') - Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') - Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P. e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira - Págs. 719);

U') - Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') - As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - artº 106 da C.R.P.;

Y') - Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') - Do que fica dito e demonstrado torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício de incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106 da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') - Por isso, a liquidação aqui em causa e a douta sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') - A liquidação e douta sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os artºs 21º, 26º, 29º 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho, e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C'') - Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douta sentença em recurso violou as disposições legais acabadas de referir ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') - Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no art. 13º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 - A norma legal que se limitou a aplicar - al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP - foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislado decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 - É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 da CRP..)

3 - Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2 ; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer - aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 - Não foi violado o princípio da igualdade: toda as remunerações descritas na al. e) do n.º. 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 - Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 - Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 - Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa, visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º. 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 - Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa, cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 - E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCI.)

10 - Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP.) foi preterida na liquidação.

O EMMP no seu parecer disse apenas que, não tendo o Tribunal Constitucional se pronunciado pela suscitada inconstitucionalidade, importava conhecer do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia, a da incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recur-

sos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que “competem à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos, dispõe o art. 167 do CPT que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça “.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 -Confrontando os principios acabados de expor com a realidade saída dos autos, logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual; assim:

- na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”,
- na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”,
- na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinam a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declarar-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 29 de Abril de 1998 — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença, em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso nº: 13.232; Recorrente: António Pedro Silva Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1. António Pedro da Silva Almeida recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou a impugnação de imposto profissional e juros compensatórios improcedente.

Alegou formulando, além de outras numerosas, as seguintes conclusões:

A) É empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de casino;

B) No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;

F) As gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertantes e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18 do citado D.N. 82/85;

K) Através da nova redacção dada à al. e) do § 2.º do art.º 1.º do CIP, pelo art.º 1.º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho;

M) As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

G) A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

A ERFEP entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto, pelo que se deve declarar a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1) O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A, com sede na Figueira da Foz.

2) No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 434.463\$00, manifestada através da relação modelo 8 de imposto profissional, atempadamente apresentada pela mesma entidade.

3) Durante o ano de 1988, o impugnante recebeu ainda a importância de 684.542\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no DR, 1.ª, S, de 85-08-28.

4) Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85.

5) Com base em nota auxiliar da fixação à declaração mod. 5, fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.119.005\$00;

imposto devido (taxa 10%): 111.901\$00; imposto entregue: 8.690\$00; imposto em falta: 103.211\$00; juros compensatórios: 13.166\$00; total a pagar: 116.377\$00;

6) Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 17-11-89, procedeu-se, em 29-01-90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

7) A petição da impugnação foi apresentada em 27-04-90.

3. Sustenta o EMMP que o recurso versa matéria de facto.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1 b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito, pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica, uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua conclusão sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada, sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão B) sustenta a recorrente que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu, a título de imposto profissional, as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na F) acrescentou que as gorjetas em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertantes e ofertado "gorjetas, essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18 do citado D.N. 82/85, e na K) que através da nova redacção dada à al. e) do § 2º do artº 1º do CIP, pelo artº 1º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho.

Nas conclusões M) e G') referiu, ainda, que as gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado e que a liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dâdivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

Nestas conclusões o recorrente questiona matéria de facto que a sentença recorrida não fixou.

Afronta o recorrente a sentença em apreciação que não deu como provados tais factos o que integra matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso, sendo

competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 e a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 13.292; Recorrente: Vítor Manuel Santos Silva;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vítor Manuel Santos Silva, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que oportunamente deduzira contra um acto de liquidação de imposto profissional e juros compensatórios, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões, que ora constam de fls. 64 e segts. e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, pugnando pela procedência do recurso e consequente revogação do decidido, por, em seu entender, se verificarem as alegadas inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades que inquinariam a liquidação do imposto profissional questionado com a referida impugnação, impugnação que, assim e consequentemente, deveria antes ser julgada procedente.

Respondeu a Ex.^{mo} Representante da Fazenda Pública sustentando, também doutamente, a bondade e acerto do decidido, por se não verificar, alega, qualquer dos vícios imputados ao acto de liquidação, concludindo pela confirmação da sentença em crise.

Mediante douta promoção do Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste STA, foi proferido nos autos acórdão interlocutório ordenando-se a suspensão da presente instância de recurso até à decisão final do processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade n.º 70/89 que, a requerimento do Ex.^{mo} Senhor Provedor de Justiça, pendia no Tribunal Constitucional.

Ordenada, depois, a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer suscitando a "questão prévia" da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por, em seu avisado entender, o recorrente ter levado, pelo menos, às conclusões B, F, K, M e G, factos que não só não foram dados como provados, como, por isso mesmo, não foram tidos ou em conta na sindicada decisão.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, uma vez que, já de harmonia com a jurisprudência reiteradamente afirmada por este Supremo Tribunal - acórdão de 04-05-94, processo n.º 17.643, entre outros, a competência afere-se "*... pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, (sendo para tanto) indiferente determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.*"

Dai que, conclui aquele Ilustre Magistrado, deva julgar-se este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do presente recurso.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a "questão prévia" suscitada, nada, por elas, foi requerido.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da incompetência hierárquica.

Esta, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é não só do conhecimento oficioso, como pode ser arguida, também pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia também com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo, afirmada em inúmeros casos em tudo idênticos aos dos presentes autos.

Com efeito, tendo-se fixado na sindicada sentença a seguinte matéria de facto:

"1 - O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

2 - No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 636.559\$00, manifestada através da relação

modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

3 - Durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D.R., 1.ª série, de 85-08-28;

4 - Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

5 - Com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.663.341\$00; imposto devido (taxa de 14%): 232.868\$00; imposto entregue 38.194\$00, imposto em falta: 194.674\$00; juros compensatórios: 24.833\$00, total a pagar: 219.507\$00;

6 - Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 04/01/90, procedeu-se em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

7 - A petição da impugnação foi apresentada em 27 04/90."

E tendo o Recorrente, entre outras, formulado as seguintes conclusões:

"B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2.º seu § 1.º e arts. 26.º e 29.º do C. I. P.

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18.º do citado D.N. 82/85;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do 2.º do art.º 1.º do C.I.P., pelo art.º 1.º do Dec.-Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, constituem verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado; e

G') - A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;"

Impõe-se, na verdade, concluir que, com elas o Recorrente suscita, invocando, factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2.ª instância, antes da instalação daquele compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º.

Daí que, e consoantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida,

Não relevando, como aliás doutamente evidencia também o Ex.º Magistado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, para a decisão a proferir sobre a questão da competência a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente.

Com efeito, esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência hierárquica.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêem dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa,

Importa agora e consequentemente concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta desde logo verificada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a foral, este Tribunal venha a formular acerca da relevância dos factos agora alegados para

a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § e único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — Alfredo Madureira (relator) — Costa Reis — Benjamim Rodrigues. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13.308. Recorrente: Joaquim Filipe Saraiva Simões; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo}. Conselheiro Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Joaquim Filipe Saraiva Simões, inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto pro-

fissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES:

O processo demonstra que:

A) - O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - Alínea a) do artº 2º do C.I.P.;

B) - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - artº 1º e seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P.;

C) - Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 - § 3º do artº 6º do C.I.P.;

D) - Recebeu também, nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;

E) - Foi em relação a essas "gorjetas" que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., na redacção do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18 do citado D.N. 82/85;

G) - A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as "gorjetas", nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) - As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) - O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º, nºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) - É que, as "gorjetas" em causa não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional nºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume págs. 203 e 11º volume, págs. 129);

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do 2º do artº 1º do C.I.P., pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, grati-

ficações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) - Nos termos da alínea i) do artº 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, con-substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) - Por isso, os diplomas postos em causa mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) - No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109, e Dr. Braz Teixeira - Princípios, págs., 71);

Q) - Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro, e o Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os arts 26º, 29º e 44º do C.I.P.

R) - Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando as gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do artº 168º da C.R.P.;

S) - Assim, o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no artº 106º nºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem

gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar.

U) - No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P. dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) Significa o princípio da igualdade que a lei, além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) - Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente, desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) - Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, nº 36, de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem "gorjetas", mas e apenas aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') - Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P.;

B') - As normas em causa, também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') - E que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência, direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') - É que a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 6531 - 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') - Na verdade, este princípio da justiça do sistema impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') - Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º

do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P.;

G') - A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') - Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido - artºs 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') - Relativamente aos empregados por conta de outrem como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível, outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controle dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') - Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') - Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexequibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') - A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionarieidade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. artº 106º da C.R.P.;

N') - Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O-) - Esta contrariedade interna do C.I.P., fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') - Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte

e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') - Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação enferma do vício de desvio do poder;

R') - O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') - Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') - Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira - págs. 719);

U') - Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') - As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - artº 106º da C.R.P.;

X') - Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') - Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') - Por isso, a liquidação aqui em causa e a douda sentença ora em recurso, violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') - A liquidação e douda sentença aqui postas em causa, violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu 1º artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os artºs 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C'') - Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douda sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') - Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no art. 13º e da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 - A norma legal que se limitou a aplicar - al. e) do nº 2 do art. 1º do CIP - foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 - É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 da CRP).

3 - Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade : estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2 ; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer - aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 - Não foi violado o princípio da igualdade : todas as remunerações descritas na al. e) do nº. 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 - Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 - Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 - Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa, visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantém, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 - Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 - E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2.º do CPCL.).

10 - Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP.) foi preterida na liquidação.

O EMMP no seu parecer disse apenas que, não tendo o Tribunal Constitucional se pronunciado pela suscitada inconstitucionalidade, importava conhecer do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia, a da incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º. 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º. 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º. 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que

essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos, logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contem matéria factual; assim:

- na conclusão B refere que "no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal",

- na conclusão F afirma que "as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado",

- na conclusão M diz que "as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado".

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1198.

Assunto:

Sisa. Recursos jurisdicionais. Omissão de pronúncia. Questões novas. Pedido para avaliação e sua fundamentação (§ único do art.º 57 do CMSISSD.)

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O objecto do recurso é a decisão recorrida e, por isso, deve ser esta o alvo do ataque do Recorrente, apontando-lhe os erros, as deficiências e as ilegalidades nela cometidas.*
- 2 — *O Juiz deve conhecer de todas as questões que as partes submeteram à sua apreciação, exceptuadas aquelas cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada a outras, mas não está obrigado a pronunciar-se sobre todos os argumentos que elas avançaram na defesa das suas teses.*
- 3 — *Não tendo o Recorrente procurado directamente demonstrar o erro de julgamento numa das questões submetidas à apreciação do Tribunal, a decisão sobre ela tomada consolidada-se e não pode ser alterada.*
- 4 — *O pedido de avaliação previsto no § único do art. 57 do Cód. da Sisa é um acto interno que, por não atingir a esfera jurídica do contribuinte, é irrecurível.*
- 5 — *A justificação desse pedido destina-se a permitir uma ponderada decisão da Administração Fiscal, não tendo por finalidade garantir a defesa dos direitos do contribuinte.*

Recurso n.º 18 150. Recorrente: Manuel José Correia Moniz.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Costa Reis.

Manuel José Correia Moniz deduziu impugnação judicial contra a 1ª avaliação do prédio rústico denominado Herdade dos Montes Claros, realizada para efeitos da liquidação do imposto da Sisa, imputando-lhe os seguintes vícios:

- Ter sido promovida para além do prazo referido no art. 57 do CMSISSD.

- Falta de fundamento sério de que o preço declarado não correspondesse ao valor real, tanto mais que “no caso dos autos não há qualquer diferença entre o valor real e o valor declarado na transacção”.

- Ausência de fundamentação do valor atribuído ao prédio no auto de avaliação.

- Não ser a Sisa devida por o impugnante dela estar isento, nos termos do disposto no n.º. 22 do art. 11.º. do C. da Sisa.

Esta impugnação foi julgada totalmente improcedente, o que motivou a interposição de recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância no qual, fundamentalmente, se concluiu:

- O preço declarado corresponde ao valor real e, por isso, o Chefe da Repartição de Finanças não tinha qualquer fundamento para promover uma avaliação.

- Esta foi feita como se o prédio estivesse livre ou devoluto, não tendo sido considerados diversos condicionalismos que influenciaram o preço de aquisição, nomeadamente o usufruto, o arrendamento, a herança indivisa, etc.

- Em qualquer caso a Sisa não era devida, por dela estar isento nos termos do art. 11.º, n.º 22, do Cód. da Sisa.

Este recurso, contudo, não logrou provimento por razões que o Tribunal alinhou do seguinte modo:

- O valor fixado em avaliação só é susceptível de ser contenciosamente atacado se naquela tiver havido preterição de formalidades legais, pelo que improcedem todas as conclusões que se refiram à fixação do valor.

- A única preterição daquelas formalidades a ser invocada foi a ausência de fundamentos a justificar a promoção da avaliação sindicada e, conseqüentemente, a falta de fundamentação da respectiva autorização, e, ao contrário do alegado, essa formalidade foi cumprida.

- A invocada isenção só pode ser conhecida em sede de impugnação à liquidação e não na impugnação da avaliação.

Inconformado com esse Acórdão, proferido no Tribunal Tributário de 2.ª Instância, o impugnante dele veio recorrer apresentando alegações que terminaram com a formulação das seguintes conclusões:

1.- O douto Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre questão fundamental, havendo omissão de pronúncia.

2.- A compra e venda foi formalizada por escritura pública.

3.- A escritura notarial é um documento autêntico que faz prova plena também em relação aos factos nela atestados.

4.- O valor da escritura só pode ser posto em dúvida através de incidente de falsidade.

5.- A Fazenda Nacional nunca pôs em dúvida o valor da escritura notarial, nem tomou a iniciativa de qualquer incidente de falsidade para prova contrária, nomeadamente de qualquer simulação.

6.- O Recorrente alegou haver falta de fundamento sério para qualquer impugnação por parte da Fazenda Nacional, que

7.- Fundamentou a sua posição em meras convicções.

8.- As convicções não constituem meios de prova e muito menos contra documentos autênticos.

9.- A matéria era do conhecimento officioso.

10.- O valor da escritura notarial não foi objecto de apreciação quando o devia ter sido.

11.- Nada consta nesse sentido na sentença recorrida.

12.- Não havia lugar a qualquer rectificação da sisa.

13.- O valor da venda foi o real e o que constou da escritura notarial.

14.- Na transacção e no preço foram tidos em conta condicionalismos que a Fazenda Nacional ignorou, considerando o seu valor como se o imóvel estivesse devoluto sem usufruto e fosse transaccionado na sua globalidade.

15.- Deve-se revogar a sentença recorrida.

16.- Violaram-se os arts. 659, 156, n.º 1, 158 e 668, n.º 1, al. d) todos do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pela seguinte ordem de razões:

- Verifica-se que o Recorrente nas suas alegações e conclusões de recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância não suscitou, nem

implícita nem explicitamente, a questão da hipotética força probatória da escritura quanto ao valor da transacção. Não sendo ela uma questão de conhecimento oficioso não existe omissão de pronúncia.

- Sendo assim, e sendo que essa é uma questão nova, a mesma não deverá ser conhecida por este Supremo Tribunal não conhecer de questões novas.

- A força probatória da escritura é, não a pretendida pelo Recorrente, mas aquela que resulta do art. 371 do CPC, e deste fica-se a saber que aquela força se resume ao facto de as partes terem declarado perante a autoridade pública que o preço da transmissão foi o que nela ficou a constar. Assim, quanto ao preço da transacção, aquela escritura é uma prova de livre apreciação pelo Tribunal.

- A pretensão do Recorrente consiste numa reapreciação da prova fixada pelo Tribunal recorrido, a qual, dada a ausência do condicionamento previsto no art. 722 do CPC, não tem suporte legal.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir

II

A matéria de facto que foi fixada no Tribunal recorrido é a seguinte:

1.- O Recorrente pagou em 12/5/89 a Sisa de 54.963\$00, com referência à compra na importância total de 600.000\$00, que efectuou a Gertrudes Rosa Correia Ribeiro de 25% da sua meação nos bens do casal e de 25% do direito ao seu quinhão hereditário, por óbito do seu marido, na herança ilíquida e indivisa, no que se refere a um prédio rústico e dois urbanos descritos a fls. 12 destes autos.

2.- Através do ofício n. 4165 da Rep. de Finanças do concelho de Évora, de 18/9/89, foi solicitada autorização para se proceder a avaliação do prédio rústico sito na Herdade dos Montes Claros, inscrito sob o art. 4º. Da secção F, com a área de 115,0250 Ha, destinado a cultura arvensa.

3.- Neste ofício justificava-se o pedido " em virtude dos preços praticados no mesmo local e em data recente, ser convicção do Chefe da Repartição de Finanças que o valor sobre que incidiu a Sisa é inferior, pelo menos em 100.000\$00, ao preço por que os bens foram transmitidos".

4.- Autorizada a avaliação e notificado o recorrente para nomear louvado, foi o prédio avaliado em 17.250.000\$00.

5.- O Recorrente foi notificado da avaliação e para requerer querendo 2ª Avaliação ou pagar a Sisa da diferença, no total de 258.360\$00 e acrescido de 51.397\$00.

6.- Com a sua resposta o Representante da Fazenda Pública juntou um mapa de prováveis fugas ou evasões fiscais no campo da Sisa, ocorridos entre 12/3/86 e 18/9/90, nas freguesias de Arraiolos, Vimieiro e Igreja, com indicação dos montantes das Sisas devidas e pagas e valores dos prejuízos para a Fazenda Nacional.

III

1. - Concluída a fixação da matéria de facto, impõe-se conhecer de direito.

Como se vê do relato acima feito o Recorrente, ao longo deste percurso contencioso, sempre considerou que na sindicada avaliação a Administração Fiscal havia cometido três ilegalidades, duas delas de

fundo e uma de forma, e que qualquer delas era suficiente para determinar a sua anulação.

No tocante às ilegalidades substantivas o Recorrente apontou, por um lado, o facto de a Administração Fiscal ter ignorado o valor real da transmissão e, por outro, não ter considerado que o imposto não era devido por dele estar isento.

Relativamente à questão de forma foi alegado que o Chefe da Repartição de Finanças não havia fundamentado a sua promoção da avaliação.

2. - Debruçando-se sobre essas questões o Acórdão recorrido decidiu não conhecer da matéria relacionada com a fixação do preço feita na avaliação, por entender que o seu escrutínio estava vedado ao Tribunal (art. 97º do Cod. da Sisa), nem da questão da alegada isenção, por considerar que se tratava de questão que só podia ser conhecida na impugnação do imposto.

Dá que tivesse apenas conhecido da invocada preterição de formalidades legais, para dizer que a promoção que deu início à sindicada avaliação era legal e que, portanto, não havia razão para a anulação desta.

Neste recurso pugna-se, por um lado, pela anulação daquele Acórdão - com a alegação de ter havido omissão de pronúncia sobre as questões do valor probatório da escritura pública e do preço que efectivamente foi praticado na transmissão referida nos autos (conclusões 1ª, 5ª, e 10ª, a 15ª.) - e, por outro, pela sua revogação - invocando-se em erro de julgamento quando se decidiu pela legalidade da promoção feita pelo Chefe da Repartição de Finanças destinada à avaliação do prédio identificado nos autos (conclusões 6ª, a 9ª.).

O exposto evidencia que se deixou cair neste recurso um dos fundamentos da impugnação, concretamente a questão da alegada isenção do imposto.

Esta matéria está, pois, por vontade do Recorrente, excluída do objecto do recurso.

Resta, assim, analisar as restantes questões.

3. - É sabido que os recursos jurisdicionais visam a anulação ou a revogação das decisões judiciais. - art. 676, n.º 1 do CPC.

E porque é assim o Recorrente está obrigado a "submeter expressamente à consideração do Tribunal superior as razões da sua discordância para com o julgado, ou melhor, os fundamentos porque acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o Tribunal tome conhecimento delas e as aprecie". - J. A. dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 357.

Deve, pois, o Recorrente exprimir no seu recurso as razões da sua divergência com o decidido, apontando-lhe os erros e as ilegalidades de que padece, por forma a convencer o Tribunal da existência desses erros e ilegalidades e a obter a anulação ou revogação da decisão recorrida. - vd. art. 670 do CPC.

Não faz, pois, qualquer sentido que um recurso se alheie da decisão que procura ver anulada ou alterada, não a criticand, e se debruce sobre outra questões que nela não tiveram tratamento.

Sendo assim, e sendo que o Tribunal de recurso só se pode debruçar sobre as questões que foram apreciadas pela decisão recorrida - visto o recurso ser um reexame dessas questões - não pode o mesmo conhecer de questões novas, com excepção das que são de conhecimento oficioso, visto a sua função ser anular, alterar ou confirmar decisões do Tribunal recorrido. - vd., entre muitos outros, Acs. do

STA, de 25/9/91, Rec. 13092, de 22/1/92, Rec. 13331, de 21/4/93, Rec. 14852, e de 14/6/95, Rec. 18778 e ainda, do Pleno da 1ª. Secção, de 18/4/89, AD. 336/1533.

O que fica dito permite-nos concluir que se o recorrente não demonstrar que a sentença recorrida errou, não apontando os erros ou ilegalidades de que ela padece, isso significa que o recurso não afronta o decidido e, não o afrontando, as questões decididas transitam, o que conduzirá, necessariamente, à sua improcedência.

4. — A lei determina a nulidade da sentença quando o Juiz deixe de conhecer de questões que devesse apreciar, o que o obriga a resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. — art. 144º. do CPT e arts. 668º, n.º. 1, al. d), e 660º, n.º. 2, do CPC.

Contudo, essa obrigação não significa que o Juiz tenha de conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes hajam produzido. Uma coisa são as questões submetidas ao Tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa.

A este propósito o Prof. J. A. dos Reis escreveu lapidariamente “quando as partes põem ao Tribunal determinada questão socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o Tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão” CPC. Anotado, vol. V, pag. 143.

E só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao Tribunal e não os argumentos por elas usados em defesa das mesmas.

5.- Descendo agora ao caso dos autos, a fim de se lhe aplicar os princípios acabados de expor, de imediato se colocam diante de nós duas evidências. A primeira, a de que o Recorrente desde o início questionou o facto de a Administração Fiscal não ter aceite o valor declarado na escritura como o preço da venda e, consequentemente, ter promovido a avaliação do prédio transaccionado.

A segunda, a de que o Tribunal recorrido se pronunciou sobre a fixação do valor feito em avaliação, para dizer que não podia conhecer dessa matéria por ela escapar ao escrutínio judicial.

A primeira daquelas evidências força-nos a concluir que o Ilustre Magistrado do Ministério Público não tem razão quando afirma que a questão do valor probatório da escritura é nova e que, por isso, não pode aqui ser conhecida.

E não tem razão porque desde o início o que está em jogo e tem sido repetidamente atacado pelo Recorrente é valor que a Administração Fiscal atribuiu ao prédio transaccionado, e daí a sindicância à sua avaliação.

Só que a forma como essa questão tem sido abordada tem sido variada e diferentes têm sido os argumentos que o Recorrente vem expondo na defesa da sua tese.

Essa questão não é, pois, uma questão nova, tratando-se, sim, de um argumento novo relativo a uma questão já antiga.

Na verdade, e se é certo que o Recorrente anteriormente nunca se tinha referido ao valor probatório da escritura pública, também o é que ao fazê-lo agora só o fez para demonstrar que o valor declarado corresponde ao valor real e que, por isso, a Administração Fiscal cometeu uma ilegalidade ao promover a avaliação do seu prédio.

Ou seja, a questão é a mesma, pretende-se é convencer o Tribunal com um novo argumento.

Dai que, se não houver outra, não é pela razão aduzida pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público que a mencionada questão deixa de ser conhecida.

6. - Mas essa razão impeditiva existe.

Com efeito, na decisão recorrida foi dito que o valor fixado em avaliação não era susceptível de impugnação contenciosa, salvo se tivesse havido preterição de formalidades legais na sua formação, apelando-se para o disposto no art. 97 do Cod. da Sisa na defesa dessa tese.

Cumpria ao Recorrente demonstrar que essa decisão era errada, provando que o referido preceito tinha uma leitura diferente daquela que lhe foi dada no Tribunal recorrido, e que dela resultava a possibilidade de essa questão ser conhecida.

Só que tal não foi feito e o Recorrente nada disse acerca dela.

Se é assim parece-nos indiscutível que essa decisão transitou e que, por isso, não pode voltar a ser aqui discutida, o que, forçosamente, nos conduz a considerar improcedentes, as conclusões 1ª. a 6ª. e 10ª. a 15ª.

7. - Resta conhecer das conclusões 7ª. a 9ª.

Versam estas conclusões sobre a preterição de uma formalidade legal, a qual consistiria na ausência de fundamentação do pedido da avaliação feito pelo Chefe da Repartição de Finanças.

Esta matéria foi já abordada pelas Instâncias em termos que nos parecem acertados.

A este propósito o corpo do art. 57º. do CMSISSD dispõe que a Fazenda Nacional, representada pelo Chefe da Repartição de Finanças, pode promover a avaliação dos bens transmitidos, mediante prévia autorização da DGCI, acrescentando o seu § único que "a autorização para a avaliação dos prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em cem contos, pelo menos, ao preço por que foram transmitidos...".

Ou seja, o que se retira desta disposição é que o Chefe da Repartição de Finanças pode promover a avaliação dos bens transmitidos, pedindo à DGCI a necessária autorização, mas que esta só deve ser concedida quando houver fundadas suspeitas de que se está perante uma evasão fiscal e de que esta tem suficiente relevância.

Aquele pedido é, assim, um acto interno destinado a preparar uma decisão que, esta sim, poderá ter reflexos na situação patrimonial do contribuinte.

Trata-se de um acto preparatório, que por não atingir a esfera jurídica do contribuinte, é irrecorrível.

Dai que a justificação exigida por lei para aquele pedido vise apenas permitir uma melhor ponderação por parte da DGCI acerca do seu deferimento, ou indeferimento, para o que importa que se lhe forneçam dados concretos que facilitem a decisão e, deste modo, se evite a prática de actos inúteis.

Essa justificação não constitui, assim, uma garantia de defesa dos direitos do contribuinte, nem tão-pouco tem essa finalidade, tanto mais que, como já se disse, o acto sindicável é a própria avaliação - por ser ela que poderá atingir os direitos ou interesses legítimos do contribuinte - e não o pedido do Chefe da Repartição de Finanças.

Sendo assim, essa justificação terá a amplitude que a DGCI considerar necessária e constituirá, quando muito, uma indicação do pensa-

mento da Administração Fiscal, o que, não sendo decisivo, poderá ser útil para o contribuinte.

Em todo o caso certo é que na hipótese *sub judice* o pedido formulado pelo Chefe da Repartição de Finanças foi acompanhado de uma justificação “os preços praticados no local em data recente”, justificação essa que se revelou totalmente acertada, como se pode comprovar com o resultado da avaliação.

Carece, assim, de razão o discurso alegatório do Recorrente.

Improcede, pois, também nesta parte o recurso.

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 50.000\$00.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1988.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso jurisdicional dos tribunais tributários de 1.ª Instância para o STA versa matéria de facto, e não matéria exclusivamente de direito, quando o recorrente, nas conclusões do recurso, faz alusão a factos que não foram dados como provados ou não provados pelo tribunal a quo.

Recurso n.º 20 786. Recorrente: A. Hipólito, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

A. HIPÓLITO, LDA., com sede na Rua Domingos Sequeira, 74-B, 1300 LISBOA, deduziu oposição à execução fiscal que, com o n.º 3247-94/104077.4, lhe foi movida pela Repartição de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por despacho de fl. 47, foi a oposição rejeitada liminarmente por não ter sido alegado qualquer dos fundamentos legais.

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

a) A recorrente impugnou judicialmente a decisão da INCM que lhe aplicou as multas;

b) Tal impugnação suspende de imediato a execução da decisão;

c) Até ao trânsito em julgado da decisão sobre a impugnação, não poderia a INCN remeter o processo para a Repartição de Finanças a fim de prosseguir a execução;

d) Os fundamentos invocados pela recorrente na oposição integram-se na previsão da alínea h) do artigo 286.º C.P.T., já que a prova foi documental.

e) Ao decidir como decidiu, o Tribunal *a quo* violou entre outras as disposições contidas no artigo 286.º, alínea h) do C.P.T.

Neste STA, o D^oPGA suscitou a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Notificada, a recorrente opôs-se à questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia.

Nas alegações de recurso, e nas conclusões do mesmo, a recorrente sustenta que houve uma decisão da Imprensa Nacional-Casa da Moeda que lhe aplicou multas e que impugnou judicialmente tal decisão (conclusão a).

Na decisão recorrida não é dado como provado que tenha existido tal decisão nem que ela tenha sido impugnada judicialmente pela recorrente.

E irrelevante o facto de a decisão recorrida ser um despacho liminar de rejeição da oposição. Basta que haja desconformidade entre o quadro fáctico tomado em consideração pelo recorrente e o quadro fáctico de que partiu a decisão recorrida para o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Assim, entende este STA que o recurso não tem por fundamento matéria exclusivamente de direito, pelo que este Tribunal não tem competência hierárquica para dela conhecer (art.ºs. 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF).

Nestes termos, acordam os juizes do STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M^oP^o e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributária do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, com 10.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — Almeida Lopes (Relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Prescrição da dívida exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Inverificada a arguida omissão de pronúncia, fica prejudicada a apreciação das conclusões em que o recorrente põe em causa a "pronúncia" da decisão sobre a questão pretensamente não conhecida.*
- 2 — *A dedução de reclamação, no decorrer do prazo de prescrição da dívida, interrompe tal prazo, nos termos do art.º 27º, § 1º, do CPCL.*

Recurso n.º 20809. Recorrente: Companhia de Seguros Bonança SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

1- "Companhia de Seguros Bonança, S. A", inconformada com o acórdão do TT. de 2ª Instância, de fls. 39, no qual conhecendo-se de

objecto do recurso que fora interposto da sentença de fls. 21, após anulação desta decisão, por omissão de pronúncia, se julgou aquele improcedente, bem como a oposição deduzida, daquele acórdão veio recorrer para este STA, assim concluindo, em síntese, a alegação de recurso:

- Nos termos do DL. 45080, de 20.6.63, e segundo o entendimento da Administração, as comissões auferidas pelos angariadores de seguros, que exerçam actividade por conta própria, não estão sujeitas a descontos para o Fundo de Desemprego, conforme se extrai, também, do DL. 145/79, de 23 de Julho, sendo essa a situação dos autos;

- As instâncias proferiram decisões sobre o mérito da causa, sem ter em conta tal situação e sem produção de prova, o que constitui a nulidade do art.º 668º, 1, d) do C.P. Civil;

- Comprovando-se a factualidade alegada na petição, verificar-se-á inexistir lei que permitisse a arrecadação da receita em causa, com a consequente procedência da oposição - art.º 286º, 1, al. a), do CPT, e 48º, 2, 52º, 1, e 106º, 3, da CR - porquanto não está em causa saber se o crédito exequendo foi, concretamente, mal liquidado, mas sim apreciar se tal crédito está, ou não, baseado em lei vigente que o permitisse - art.ºs. 20º, 48º, 2, 52º, 1, 106º, 3, e 206º da CR - questão que não foi apreciada pelas instâncias;

- Apreciação que se impunha, já que a Administração, em hipóteses idênticas, entendera não haver lugar à tributação, do que deriva a ilegitimidade da executada e a falsidade do título executivo;

- O conhecimento do pedido, sem se aguardar a decisão da reclamação hierárquica, infringe o art.º 97º do C.P. Civil, aplicável por força do art.º 2º, f), do CPT, para além de violar a CR, atentas as normas constitucionais já citadas.

- Para além disto, deveria ter procedido a alegada excepção de prescrição do crédito exequendo, não se aplicando à hipótese em causa o regime do art.º 34º do CPT, só válido para a prescrição de obrigações tributárias, o que não é o caso, mau grado a forma processual utilizada para a cobrança desse crédito;

- O acórdão recorrido violou as referidas normas legais e constitucionais, pelo que deverá ser provida a oposição e extinta a execução.

1.1- Não houve contra- alegação;

1.2- O Exm.º Magistrado do Mºpº, junto deste STA, emitiu parecer no sentido da inexistência da alegada omissão de pronúncia e bem assim da prescrição da dívida exequenda, devendo negar-se provimento ao recurso.

1.3- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2- Vem fixada no acórdão recorrido a seguinte factualidade:

“A) A oposição é dependente da execução fiscal nº 6047DD/79, do extinto 8º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, que o C.R.S.S. - Fundo de Desemprego - move contra a oponente por dívida proveniente da falta de quotizações ao dito Fundo de Desemprego no período de Julho de 1976 a Dezembro de 1979 (fls.77).

B) A referida execução foi autuada em 29/9/89 e a oponente foi citada para a mesma em 29/11/89 (fls. 16 a 18),

C) A presente oposição foi deduzida em 11/12/89.

D) Dá-se por reproduzido o documento junto a fls. 4 a 7.”

2.1. Face a esta factualidade e à sentença recorrida, decidiu-se no acórdão, ora sob censura, anular aquela sentença por não ter conhecido da prescrição da dívida exequenda, que fora alegada pela oponente.

te, passando-se a conhecer dessa questão e decidindo-a no sentido de não ter ocorrido tal prescrição.

Apreciando-se, seguidamente, as primeiras seis conclusões do recurso, entendeu-se, no acórdão recorrido, que bem decidira a sentença ao afirmar que a recorrente pretendia discutir a legalidade, em concreto, da dívida, o que lhe estava vedado, nos termos dos art.^{os} 145º e 176º, b), do CPCI, e 286º, g), do CPT, e, quanto à falsidade de título executivo, o que a oponente pretendia era, também, colocar em crise a referida legalidade.

E quanto à suspensão da execução em virtude da reclamação deduzida pela oponente, a mesma deveria ser pedida no processo executivo e só teria lugar mediante prestação de garantia da dívida exequenda, nos termos dos art.^{os} 160º, § 3º, e 184º, do CPCI, o que não estava demonstrado no processo.

2.2- Vejamos, pois, se procedem os fundamentos do ora interposto no recurso.

Ora, como bem refere o Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste STA, no seu parecer, não ocorre a alegada nulidade, por omissão de pronúncia, dado que no acórdão se apreciou e decidiu que não estava em causa a ilegalidade abstracta da dívida exequenda, mas sim a sua ilegalidade em concreto, ou seja, a validade da liquidação efectuada à contribuinte, a qual não podia ser sindicada na oposição, nos termos dos art.^{os} 145º e 176º, g), de CPCI, pelo que não se mostra violado o art.º 660º, 2, do C.P. Civil.

E, não verificado esse vício de forma do acórdão recorrido, fica prejudicada a apreciação das demais conclusões em que a recorrente, contraditoriamente, aliás, ataca a pronúncia do acórdão sobre a questão relativa a esse fundamento da oposição.

Quanto à prescrição da dívida exequenda, deu-se como provado, no acórdão recorrido, que a ora recorrente deduziu reclamação, relativamente a essa dívida, em 29.7.81, pelo que o prazo de 10 anos, fixado no art.º 14º do DL. 103/80, de 9 de Maio, fora, então, interrompido, por força do disposto no art.º 27º, § 1º, do CPCI, fazendo-se, ainda, referência ao art.º 34º, 3, do CPT, não tendo, por isso, decorrido tal prazo, mesmo em relação à dívida mais antiga, de Julho de 1976, dado não se ter provado que o processo tivesse estado parado, sem culpa do contribuinte, por mais de um ano; conclusão esta correcta, pois que a execução, conforme está provado, foi instaurada em 29.9.89, sendo a recorrente citada em 29.11.89.

E a referência ao art.º 34º do CPT, após invocação do art.º 27º, §1º, do CPCI, não assume qualquer relevo em abono da tese da recorrente, sendo de salientar, contudo, que as quotizações devidas ao Fundo de Desemprego eram consideradas verdadeiros impostos (cfr. A. Xavier, "Manual... " I, pgs, 70/72).

O acórdão recorrido não violou, assim, as normas invocadas pela recorrente, devendo manter-se na ordem jurídica.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *João José Coelho Dias (Relator)* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Renúncia à impugnação judicial. Facilidades fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Um contribuinte só renuncia ao direito à impugnação judicial, ou ao recurso, se fizer declaração nesse sentido ou se subscrever instrumento formal com essa declaração;*
- II — *Por isso, a renúncia tem de ser expressa, não bastando a prática de qualquer facto incompatível com a vontade de impugnar;*
- III — *A adesão às facilidades de pagamento constantes do Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, não tem o significado de renúncia ao direito de impugnação judicial ou da sua prossecução, quando já intentada.*

Recurso n.º 21.085; Recorrente: Felizardo & Correia, L^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1º Relatório

Pondo em causa os proveitos e os custos apurados por uma acção de fiscalização que esteve na base do acto de liquidação de IRC relativo ao exercício de 1990, praticado pela Repartição de Finanças do concelho da Moita, a contribuinte FELIZARDO & CORREIA, L^{da}, com sede na Travessa de Vila Cova, 171, Ent. Q, Fracção GB, Rio Tinto, 4420 Gondomar, deduziu impugnação judicial e pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 73 a 75, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal julgou a impugnação extinta pelo facto de a impugnanante ter aderido ao esquema de facilidades fiscais concedido pelo Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, pelo que é incompatível aderir a essas facilidades fiscais e impugnar judicialmente a liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, concluindo as suas alegações do seguinte modo:

A — À absolvição por parte da Fazenda Pública estão subjacentes o D.L. 225/94 de 5/9, leis de amnistia anteriores e os artigos 282 al) e, 288, 467 e 493 do CPC nos quais o Meritíssimo Juiz de Direito do Tribunal "a quo" se baseou para absolvição do pedido.

B - Considerando que por força da adesão do recorrente ao D.L. 225/94, e por força de todos os normativos referenciados em A), tal daria origem a uma excepção peremptória inominada que ocasionaria a extinção da instância por impossibilidade da lide.

C - Contudo as leis de amnistia condicionadas anteriores não prejudicavam o direito dos contribuintes de impugnar as liquidações de imposto.

D - Antes lhes sendo concedido determinado prazo após o término do litígio, e caso vissem indeferida a sua pretensão, para aderirem à lei da amnistia.

E - A adesão ao D.L. 225/94 não implica a renúncia ao direito de impugnação judicial que assiste ao contribuinte.

F - Pois que as relações jurídicas tributárias têm a elas subjacentes direitos e obrigações relativamente indisponíveis.

G - Esta indisponibilidade dos direitos e obrigações tributárias é corolário dos princípios da tipicidade e da legalidade do Direito Fiscal em que se impõe ao contribuinte o pagamento de impostos na justa medida da sua capacidade contributiva, definida esta pela normas de incidência.

H - Não seria pois de aceitar que o contribuinte, para evitar conflitos com a Administração Fiscal ou beneficiar de eventuais "benesses", prescindia do direito fundamental de que pode dispor para fazer valer a justiça da sua pretensão e que é o recurso contencioso de anulação.

I - A impugnação judicial é uma verdadeira garantia fundamental do contribuinte com assento legal nos artigos 19 al) c e 23 do CPT e 11 n° 1 do CIRC, sendo estes artigos o reflexo legislativo do artigo 268 n°s 4 e 5 da Constituição da República.

J - Servindo esta garantia processual para assegurar a realização das garantias do contribuinte.

L — De forma alguma se pode extrair do D.L. 225/94, quer explícita quer implicitamente, que a adesão ao diploma faz precluir o direito à impugnação judicial.

M - Admitindo tal renúncia, que implicaria na prática uma confissão da dívida tributária, esta teria de ser formulada de forma expressa, uma vez que a confissão tem como elemento de indispensabilidade o fazer-se por documento autêntico a juntar aos autos ou por termo lavrado directamente nestes (art° 300 n° 1 do CPC).

N - A adesão ao D.L. 225/94 manifesta por parte do contribuinte aderente uma declaração de vontade de cumprir.

Não se conformando com esta sentença, dela decorreu a Fazenda

O - A dívida, contudo, só se extinguirá aquando do cumprimento da última prestação.

P - Se o contribuinte deixar de cumprir as prestações a que se vinculou deixará de beneficiar das regalias que o supra-referido diploma lhe proporcionaria, tudo se passando como se não tivesse aderido ao diploma, e por outro lado já não poderá recuperar o direito de impugnar a liquidação de imposto.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D° PGA emitiu duto parecer nos termos do qual o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou revogada.

O tribunal de 1ª instância deu como provada a seguinte matéria de facto:

1. Foi liquidada à ora impugnante em adicional e relativo a 1990 o IRC de esc: 8.774.028\$00 - por acréscimo à matéria colectável de esc: 18.798.494\$00;

2. O IRC liquidado teve como data limite de pagamento 25-1-95 e a p. i. da presente impugnação deu entrada na R. Finanças em 3-5-1995 e neste Tribunal em 26-4-1995;

3. A ora impugnante aderiu ao esquema de pagamentos previstos no DL n° 225/94, de 5 de Setembro, por "termo de adesão", tendo o

IRC liquidado sido incluído a pagar em 60 prestações, conjuntamente com outras dívidas, ainda não tendo sido contemplado, tendo as prestações vindo a ser pagas integral e pontualmente — doc. de fls. 59.

2º Fundamentos

O Decreto-Lei nº 225/94, de 5 de setembro, concedeu aos contribuintes certas facilidades para regularizarem as suas dívidas fiscais em atraso.

A razão de ser destas facilidades concedidas pela lei consta do preâmbulo do diploma:

“O PROLONGAMENTO DE SITUAÇÕES DE INCUMPRIMENTO COM ORIGEM NO PASSADO DEU ORIGEM A UM AVOLUMAR DE DÍVIDAS QUE INVIABILIZAM, SEM RISCOS DE RUPÇÃO, A SATISFAÇÃO PONTUAL DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS ASSIM SANCIONADAS, TANTO MAIS QUE, PARA PAGAMENTO DE IMPOSTOS EM ATRASO, SÓ MUITO EXCEPCIONALMENTE A LEI EM VIGOR ADMITE O PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES. FACE A TAL SITUAÇÃO, E A TÍTULO EXCEPCIONAL, PERMITE-SE AOS CONTRIBUÍNTES A REGULARIZAÇÃO DAS SUAS DÍVIDAS EM PRESTAÇÕES, COM REDUÇÃO SUBSTANCIAL DOS JUROS E CUSTAS, EM PRAZOS QUE VÃO DOS 18 MESES AOS 10 ANOS, DEPENDENDO DO VALOR DA DÍVIDA, E ACENTUANDO-SE A REDUÇÃO COM A ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO”.

Ora, quando o preâmbulo fala em incumprimento, em avolumar de dívidas, em obrigações fiscais e em regularização das suas dívidas, parece pressupor dívidas e obrigações válidas e não dívidas e obrigações litigiosas. Se o contribuinte está em litígio com o Estado sobre a dívida fiscal, então ele não deve pretender facilidades fiscais mas apenas que se lhe faça justiça, anulando as liquidações. Por isso, o comportamento de adesão a um esquema de facilidades de pagamento parece redundar no reconhecimento de que as dívidas são legais, e que as liquidações são válidas. E foi por isso que o DL nº 225/94 não fez qualquer referência às situações de dívidas fiscais litigiosas, resultantes de impugnação judicial dos actos de liquidação. Se o legislador tivesse posto a hipótese de contemplar dívidas litigiosas não teria deixado de incluir um preceito sobre impugnação judicial, ou seu prosseguimento. Logo, temos de entender o silêncio do legislador como um silêncio eloquente: não falou na possibilidade de impugnação judicial, ou no seu prosseguimento, pelo facto de ter entendido que as facilidades só contemplavam dívidas válidas e liquidações legais.

Neste STA desenharam-se duas correntes a este respeito: uma entendia que a adesão às facilidades fiscais significa renúncia à impugnação, e outra entendia que só haveria renúncia se a mesma constasse de declaração de renúncia do contribuinte ou de outro instrumento formal.

O legislador parece querer inclinar-se para esta segunda corrente. Com efeito, nos termos do artº 94º, nº 2, do anteprojecto de Lei Geral Tributária, revisto pela Comissão em 26.11.97, A RENÚNCIA DO DIREITO DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO SÓ É VÁLIDA SE CONSTAR DE DECLARAÇÃO OU OUTRO INSTRUMENTO FORMAL.

Parece ser esta a oposição mais garantística do contribuinte e a mais razoável num ramo do direito que exige mais segurança que os demais. Para que o contribuinte renuncie a direitos deve fazê-lo em

declaração expressa ou em instrumento formal, para que exista documento ad probatione que dê garantias de segurança.

Não repugna aplicar esta doutrina ao caso dos autos na medida em que este STA já tem jurisprudência nesse sentido.

Como não consta que a recorrente tivesse renunciado à impugnação, pois não está provada qualquer declaração de sua parte nesse sentido, nem está provado que exista qualquer documento com essa renúncia, temos de concluir que a recorrente não renunciou ao direito de prosseguir com a impugnação judicial que tinha já tentado antes de beneficiar das facilidades fiscais.

Por isso, a sentença recorrida não pode manter-se.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1ª instância para aí ser proferida nova sentença que não enferme do mesmo erro de julgamento.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Renúncia à impugnação judicial. Facilidades fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Um contribuinte só renuncia ao direito à impugnação judicial ou ao recurso se fizer declaração nesse sentido ou se subscrever instrumento formal com essa declaração;*
- II — *Por isso, a renúncia tem de ser expressa, não bastando a prática de qualquer facto incompatível com a vontade de impugnar;*
- III — *A adesão às facilidades de pagamento constantes do Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, não tem o significado de renúncia ao direito de impugnação judicial ou da sua pressecução, quando já intentada.*

Recurso n.º 21 197. Recorrente: Trindade e Lima L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1º Relatório

Com fundamento em errónea qualificação do lucro tributável e em falta de fundamentação, a contribuinte TRINDADE & LIMA, Ld.ª, com sede no lugar de Gontige, Reboreda, Vila Nova de Cerveira, impugnou judicialmente o acto de liquidação de 2.962.234\$00 de IRC.

respeitante ao exercício de 1989, praticado pela Repartição de Finanças de Vila Nova de Cerveira, pedindo a sua anulação.

Por despacho de fls. 21 e 22, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, foi a impugnação judicial indeferida liminarmente, pelo facto de a impugnante ter aderido ao esquema de facilidades fiscais concedidas pelo Decreto-Lei nº 225/94, de 5 de Setembro, pelo que renunciou ao direito de impugnar a liquidação.

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

- Com efeito, o D.L. n.º 225/94, de 05.09, não estatui que quem pague, total ou parcialmente, após ter aderido ao esquema de regularização de dívidas ao fisco, fique impedido de impugnar a liquidação.

- O facto da recorrente ter aderido a tal esquema de regularização de dívidas, superiores a Esc. 3.000.000\$00, e apenas ter pago a quantia de Esc. 257.169\$00, não a impede de instaurar a impugnação em mérito.

- Consequentemente, não tem fundamento jurídico o argumento de que quem aderiu àquele normativo legal, tenha perdido o direito de impugnar a liquidação daquilo que pagou.

- De resto, a ora recorrente impugnou não aquilo que pagou mas a liquidação em si mesma.

- Pelo que, ao decidir de modo contrário, o M.mo Juiz "a quo" violou o disposto no art. 120, al. a) e c) do CPT e o D. L. nº 225/94, de 5 de Setembro

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual deve ser concedido provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se o despacho recorrido deve ser confirmado ou reformado.

Vem dado como provado que em 27.12.94 a recorrente aderiu ao DL 225/94 e que a impugnação judicial deu entrada em 22.6.95.

A recorrente já pagou 257.169\$00.

2º Fundamentos

O Decreto-Lei nº 225/94, de 5 de Setembro, concedeu aos contribuintes certas facilidades fiscais para regularizarem as suas dívidas fiscais em atraso.

A razão de ser destas facilidades concedidas pela lei consta do preâmbulo do diploma:

"O PROLONGAMENTO DE SITUAÇÕES DE INCUMPRIMENTO COM ORIGEM NO PASSADO DEU ORIGEM A UM AVOLUMAR DE DÍVIDAS QUE INVIABILIZAM, SEM RISCOS DE RUP-TURA, A SATISFAÇÃO PONTUAL DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS ASSIM SANCIONADAS, TANTO MAIS QUE, PARA PAGAMENTO DE IMPOSTO EM ATRASO, SÓ MUITO EXCEPCIONALMENTE A LEI EM VIGOR ADMITE O PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES. FACE A TAL SITUAÇÃO, E A TÍTULO EXCEPCIONAL, PERMITE-SE AOS CONTRIBUINTES A REGULARIZAÇÃO DAS SUAS DÍVIDAS EM PRESTAÇÕES, COM REDUÇÃO SUBSTANCIAL DOS JUROS E CUSTAS, EM PRAZOS QUE VÃO DOS 18 MESES AOS 10 ANOS, DEPENDENDO DO VALOR DA DÍVIDA, E ACENTUANDO-SE A REDUÇÃO COM A ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO".

Ora, quando o preâmbulo fala em incumprimento, em avolumar de dívidas, em obrigações fiscais e em regularização das suas dívidas parece pressupor dívidas e obrigações válidas e não dívidas e obrigações litigiosas. Se o contribuinte está em litígio com o Estado sobre a

dívida fiscal, então ele não deve pretender facilidades fiscais mas apenas que se lhe faça justiça, anulando as liquidações. Por isso, o comportamento de adesão a um esquema de facilidades de pagamento parece redundar no reconhecimento de que as dívidas são legais, e que as liquidações são válidas. E foi por isso que o DL n.º 225/94 não fez qualquer referência às situações de dívidas fiscais litigiosas, resultantes de impugnação judicial dos actos de liquidação. Se o legislador tivesse posto a hipótese de contemplar dívidas litigiosas não teria deixado de incluir um preceito sobre impugnação judicial, ou seu prosseguimento. Logo, temos de entender o silêncio do legislador como um silêncio eloquente: não falou na possibilidade de impugnação judicial, ou no seu prosseguimento, pelo facto de ter entendido que as facilidades só contemplavam dívidas válidas e liquidações legais.

Neste STA desenharam-se duas correntes a este respeito: uma entendia que a adesão às facilidades fiscais significava renúncia à impugnação e outra entendia que só haveria renúncia se a mesma constasse de declaração de renúncia do contribuinte ou de outro instrumento formal.

O legislador parece querer inclinar-se para esta segunda corrente. Com efeito, nos termos do art.º 94.º, n.º 2, do anteprojecto de Lei Geral Tributária, revisto pela Comissão em 26.11.97, A RENÚNCIA DO DIREITO DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO SÓ É VÁLIDA SE CONSTAR DE DECLARAÇÃO OU OUTRO INSTRUMENTO FORMAL.

Parece ser esta a posição mais garantística do contribuinte e a mais razoável num ramo do direito que exige mais segurança que os demais. Para que o contribuinte renuncie a direitos deve fazê-lo em declaração expressa ou em instrumento formal, para que existe documento ad probatione que dê garantias de segurança.

Não repugna aplicar esta doutrina ao caso dos autos na media em que este STA já tem jurisprudência nesse sentido.

Como não consta que a recorrente tivesse renunciado à impugnação, pois não está provada qualquer declaração de sua parte nesse sentido, nem está provado que exista qualquer documento com essa renúncia, temos de concluir que a recorrente não renunciou ao direito de intentar a impugnação judicial.

Por isso, o despacho recorrido não pode manter-se.

3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, devendo os autos voltar à 1.ª instância para aí continuar a impugnação judicial a prosseguir os termos legais.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Domingos Brandão de Pinho* (vencido, votei no seguimento de jurisprudência deste STA, nomeadamente de que fui relator, no sentido de ser negado provimento ao recurso pois a decisão recorrida é a única consentânea com uma interpretação correcta da lei, como se vê dos citados arestos publicados em Apêndice no Diário da República, para impor fundamentos, *huvitatis causa*, se remete). — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Notificação da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

A não recepção de uma qualquer notificação no domicílio fiscal do contribuinte por não ter este cumprido o estabelecido no artº 8º do DL 463/79, de 30-11, é-lhe imputável por não ter comunicado a alteração do seu domicílio fiscal, devendo, por isso, considerar-se notificado.

Recurso n.º 21, 227. Recorrente: António de Jesus de Oliveira Diogo.
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. António de Jesus Oliveira Diogo recorre da sentença que, em processo de impugnação da Contribuição Industrial, grupo B, referente ao ano de 1985, julgou esta improcedente.

Formula, em alegações, o seguinte quadro conclusivo:

1ª A impugnação visava a anulação da contribuição industrial, grupo B, e imposto extraordinário sobre lucros, de 1985, respectivamente, de 3.214.603\$00 e 408.658\$00;

2ª O fundamento da impugnação era a falta de notificação, pois das duas formas tentadas - carta com aviso de recepção e notificação por hora certa - nenhuma havia sido conseguida;

3ª De facto, a carta com aviso de recepção veio a ser devolvida e a notificação com hora certa veio a ser tentada mas sem o cumprimento das disposições legais, além de que o recorrente já residia há tempo em morada diferente;

4ª Todos estes factos denunciam uma ilegalidade que é constituída pela falta de notificação que embora alegadamente feita o foi com preterição de formalidades legais e portanto é nula;

5ª De facto, a notificação com hora certa, regulada no art.º 235º do CPC, obriga a que só pode deixar-se hora certa em qualquer pessoa da casa preferindo os parentes e só se afixaria o respectivo aviso na porta da residência se essas pessoas se recusassem a recebê-lo, pelo que não foi cumprido o n.º 1 deste normativo, tendo-se aplicado apenas o n.º 2.

6ª Assim, a notificação não chegou a ser efectuada.

7ª Mas ainda que o tivesse sido, não podia vingar, segundo o critério da própria AF e o da doutrina, expressos no articulado n.º 15 do presente recurso.

8ª Existe portanto ilegalidade uma vez que a falta de notificação prejudicou a defesa do interessado.

9ª E uma ilegalidade que já não é sanável.

10ª A sentença recorrida confirmou os factos expostos nos art.ºs 1, 2, 3, 4, 5 e 7.

11ª A dita sentença baseia-se no facto de a participação da nova morada ter sido feita fora do prazo mas como se argumentou no articulado 26º isso é tão somente razão para a penalização ali apontada.

12ª Diz mais que todas as modalidades de notificação obedeceram ao formalismo fixado mas o certo é que se assim fosse não teria sido necessário recorrer à segunda das modalidades.

13ª Por outro lado na segunda modalidade - notificação por hora certa - cumpriu-se o nº 2 do art.º 235º do CPC sem que previamente houvesse sido dado cumprimento ao nº 1 do mesmo art.º que invalida a prática do acto.

14ª Diz ainda que a notificação omissa ou irregular não invalida o acto... donde o acto preparatório de fixação do lucro tributável, ainda que não notificado, o que não é o caso dos autos não é factor de ilegalidade do acto final da liquidação.

15ª Mas no caso dos autos existe mesmo a falta de notificação pelo que não tem fundamento a afirmação produzida.

16ª Por outro lado, nos termos da al. f) do art.º 76º do CPCI, a notificação haveria de ser pessoal.

17ª Mas mesmo assim se se entender que a nulidade podia ser sanável, no caso presente tal não acontece, dado o disposto no art.º 94º do CCI.

18ª Houve assim violação da lei - alínea f) do art.º 76º do CPCI e art.º 94º do CCI referido.

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

Deve considerar-se regularmente notificado, nos termos e para os efeitos dos §§º 4º e 5º do art.º 70º do CCI, tendo-se fixado definitivamente a matéria colectável pois que nos termos aquele § 4º deve considerar-se notificado da decisão do CRF por carta registada com aviso, o que aliás também estabelecia o art.º 13º do DL 217/76, de 25-3.

Tal notificação deve considerar-se regularmente feita, por força dos art.ºs 255º e 254º, nº 3 do CPC, aplicável de acordo com o art.º 1º do CPCI, pois a carta foi enviada para o domicílio constante do processo.

Além disso foi notificado pessoalmente, nos termos dos art.ºs 256º, 235º, 234º nº 3 e 195º do CPC e se as notificações não chegaram à mão do recorrente, a culpa só a ele cabe, por não ter comunicado atempadamente a sua mudança de residência.

2. A sentença em apreciação deu como provada a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante reclamou do lucro tributável que lhe foi fixado por revisão, nos termos do art.º 79º 2 do CCI, quanto ao ano de 1985 no valor de 14.185.820\$00 (fls. 16Vº).

2. Mediante carta registada com aviso de recepção com carimbo de emissão de correio de 6.8.90 foi endereçado ao impugnante o ofício nº 3953 da Repartição de Finanças de Algés, datado de 3.8.90, para a morada Urbanização Terplana, 30 - C/V B, Rana, 2775, Parede, com o seguinte teor: "Fica V. Exa. por este meio notificado de que, para o exercício de 1985, depois de apreciada a sua reclamação apresentada nos termos do art.º 70º do CCI, lhe foi fixado o lucro tributável de 9.613.150\$00 de contribuição industrial grupo B.

Nestas condições, no caso de não concordar com o novo lucro tributável fixado, deverá comunicar, por escrito, no prazo de 5 dias a contar da data da notificação.

Fica igualmente notificado de que, não comunicando no indicado prazo, deverá satisfazer o pagamento eventual da colecta de 3.695.261\$00 (a) nos 15 dias imediatos, depois do que, se não efectuado, se procederá ao débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança virtual.

(a) Cont. Ind.-3.214.603 \$00

1. Ext. 480.655\$00 (fls. 3 e 4).

3. A correspondência referida em 2 foi devolvida, com menção aposta no verso do sobrescrito de "não atendeu às 11,40 do dia 7-8-90. Não reclamada" (fls. 4/vº).

4. Pelo ofício 6009 de 14-11-90 foi solicitada à 1ª Repartição de Finanças de Cascais a notificação pessoal do impugnante (fls. 11).

5. No dia 22-11-90, o funcionário da 1ª Repartição de Finanças de Cascais, na morada Urbanização Terplana 30, C/V B, Rana, pelas 15 horas, afixou nota de regresso no dia 23-11-90, pelas 15,30 horas (fls. 12).

6. No dia e hora referidos no ponto anterior o funcionário da mesma repartição afixou na referida morada uma nota com o objecto da notificação (fls. 12 Vº).

7. A 26-11-90 pela mesma repartição foi dada notícia ao impugnante da notificação efectuada com hora certa, mediante carta registada com aviso de recepção dirigida à morada referida no ponto 3 (fls. 13).

8. O impugnante comunicou a alteração de morada para Estrada da Alagoa, lote A-23, 3ºD.to, Carcavelos, 2775, Parede, por preenchimento da ficha de actualização da DGCI em 22-4-91 assinada por si (fls. 15).

9. Não tendo sido o imposto pago eventualmente no prazo referido no ponto 2, para cobrança virtual foi debitado ao tesoureiro em Fevereiro/91, pelo conhecimento nº 753 (fls. 5 e 16).

10. A presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças do Concelho de Oeiras em 28-5-1991 (fls. 2).

3.1. A sentença em apreciação, atendendo a que o impugnante apenas comunicou a mudança de morada em 22-4-91, cerca de meio ano depois de ter seguido a notificação via correio e mediante mandado por afixação de nota com hora certa, para o domicílio fiscal conhecido, entendeu que devia considerar-se notificado em 23-11-90. Ainda para a mesma sentença a notificação ainda que omissa ou irregular não violaria o acto da liquidação pois sempre lhe caberia atacar o acto preparatório de fixação do lucro tributável.

Acrescentou que a falta de notificação se existisse seria imputável ao impugnante que não comunicou atempadamente a nova morada e que a entidade notificadora deu cumprimento ao artº 70º§ 4ºdo CCI pois que foi o recorrente notificado no seu domicílio fiscal constante do processo administrativo referente ao seu número fiscal de contribuinte.

A inexistência de notificação do recorrente, uma vez que a mesma tinha um duplo objectivo (dar-lhe a conhecer o lucro tributável de contribuição industrial grupo B fixado e que se não concordar com ele deverá comunicar, por escrito, tal facto e de que, não comunicando tal discordância, deveria satisfazer o pagamento eventual da colecta de... nos 15 dias imediatos, depois do que se procederia ao débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública) poderia conduzir à eventual declaração da caducidade do direito à liquidação do respectivo imposto.

Estabelecia o artº 70º§ 4ºdo CCI que "da decisão proferida nos termos do § anterior... será aquele notificado por carta ou postal registado com aviso de recepção, considerando-se feita a notificação no dia em que for assinado o aviso".

Em sentido semelhante se pronunciava o art.º 13ºdo DL 217/76, de 25-3, que estabelecia que "as notificações relativas a actos tributários, desde que não haja lei expressa em contrário, podem ser efectuadas por carta ou postal registado com aviso de recepção, considerando-se a notificação feita no dia em que for assinado o aviso".

O DL 463/79, de 30-11, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 266/91, de 6-8, instituiu o número fiscal de contribuinte o qual além

de permitir uma rápida e correcta identificação do contribuinte e um controlo eficaz do cumprimento dos respectivos deveres tributários pretendeu ainda criar "uma maior eficiência administrativa permissiva de um mais fácil e melhor contacto com aquele (contribuinte)" (preâmbulo do citado DL).

Escreveu-se, ainda, no dito preâmbulo que a obrigatoriedade de indicação do domicílio fiscal "permitirá uma maior facilidade nos contactos da administração fiscal com o contribuinte no que concerne, designadamente, ao envio sistemático de notificações, citações ou qualquer tipo de informação fiscal".

Nesta perspectiva estabeleceu o art.º 3º 1 que "no preenchimento da ficha... (para efeitos de atribuição do número fiscal) deverá o contribuinte, para além de outros elementos dela constantes, indicar o lugar do respectivo domicílio fiscal", acrescentando o nº 2 que "por domicílio fiscal entende-se o lugar da residência habitual do contribuinte, o qual funcionará como sua sede para efeitos jurídico-fiscais, nomeadamente para qualquer tipo de contacto necessário com a administração fiscal".

Indicado o domicílio fiscal pelo contribuinte, poderá este, em circunstâncias particulares, designadamente pelo exercício de uma actividade profissional, ser autorizado pelo Ministro das Finanças a estabelecer um domicílio fiscal especial (cfr. nº 5 do mesmo artº 3º).

Indicado o domicílio fiscal pelo contribuinte fica este obrigado a "sempre que se verifique qualquer alteração dos elementos constantes da ficha" a preencher a ficha de actualização respectiva no prazo de 30 dias conforme é exigido pelo art.º 8.º, 2, do mesmo diploma legal.

O artº 12º do mesmo diploma legal acrescenta que "serão recusados ou considerados como não apresentados nos serviços de administração fiscal todos os elementos que, contrariamente ao que dispõe o presente diploma, não mencionem os números fiscais que dos mesmos devam constar".

Conforme já se escreveu a obrigatoriedade de indicação do domicílio fiscal visou permitir "uma maior facilidade nos contactos da administração fiscal com o contribuinte no que concerne, designadamente, ao envio sistemático de notificações, citações ou qualquer tipo de informação fiscal".

Daí que se tenha exigido que a comunicação de qualquer alteração do referido domicílio fiscal seja efectuada no prazo de 30 dias para que a Administração Fiscal possa sempre contactar o contribuinte no domicílio fiscal por este indicado.

Como se escreveu no Ac. deste Tribunal de 5-4-95, Rec. 18.445, Ap. DR, p. 1018, "na criação desta sede fiscal para contactos entre os contribuintes e a entidade pública não poderá deixar de se ver a opção legislativa por um regime análogo ao que concerne às notificações aos mandatários em processo civil (artº 254º 3 do CPC), em que se ficciona a notificação, mesmo que não assinado ou não datado o respectivo aviso de recepção, desde que a remessa da carta tenha sido feita para a sede fiscal declarada".

Acrescenta o mesmo acórdão que se justifica a "nocividade que o regime é susceptível de trazer ao notificando, que se presume assim notificado, na medida em que o facto se lhe imputa por não ter cumprido o dever público de colaboração que a lei lhe impunha, de actualizar, atempadamente, o seu domicílio fiscal".

A legislação referente ao número fiscal do contribuinte além de sancionar a não comunicação da nova "sede fiscal" com uma sanção de

natureza "penal" teve primordialmente em vista criar a obrigação do dever de comunicar a alteração à referida "residência fiscal" para que a possa comunicar com o contribuinte justificando-se a referida punição pelo não cumprimento os deveres acessórios que tal conjunto normativo criou.

Sustenta o EMMP que a referida notificação deve considerar-se regularmente feita, por força dos art's 255º e 254º, n.º 3 do CPC, aplicável de acordo com o art.º 1º do CPCI.

Com efeito estabelece o art.º 1º do citado CPCI que "o processo relativo ao exercício dos direitos tributários rege-se... pelo presente código em tudo o que não esteja estabelecido em leis especiais" o qual acrescenta que nos casos omissos recorrer-se-á, além de outras, às normas de processo civil.

Sobre esta problemática sustenta Alfredo José de Sousa..., CPCI, 2ª edição, 1986, p. 28, que as normas contidas nos diversos códigos fiscais e nas demais leis são aplicáveis, em primeira linha, quer ao processo tributário gracioso quer ao processo tributário contencioso, quer a questão seja de natureza processual, quer de natureza substantiva, sendo lícito, nos casos omissos, o recurso prioritário ao CP Civil se a questão for de natureza estritamente processual.

Nesta perspectiva escreveu-se no Ac. deste Tribunal de 18-2-87, CTF 343/5 p. 424, que à matéria das notificações se aplica "o disposto nos art's 245º 3 e 255º do CP Civil, uma vez que o 13º do DL n.º 217/76 manda aplicar aos actos tributários a notificação através de carta registada com aviso de recepção, ou seja os dispositivos constantes no CP Civil (art's 253º e ss) e art's 1º e 2º do DL n.º 121/76".

Tendo sido enviada ao recorrente carta registada com aviso de recepção, com carimbo de emissão de correio de 6.8.90, para a morada Urbanização Terplana, 30 - C/V B, Rana, 2775, Parede, foi a mesma devolvida, com menção aposta no verso do sobrescrito de que não atendeu, às 11,40 do dia 7-8-90, e que não a reclamou.

No dia 22-11-90, o funcionário da 1ª Repartição de Finanças de Cascais afixou, na morada Urbanização Terplana 30, C/V B, Rana, pelas 15 horas, nota de regresso no dia 23-11-90, pelas 15,30 horas e no dia e hora referidos o funcionário da mesma repartição afixou, na mesma morada, uma nota com o objecto da notificação e, em 26-11-90, pela mesma repartição foi dada notícia ao impugnante da notificação efectuada com hora certa, mediante carta registada com aviso de recepção dirigida à morada indicada.

Temos de concluir que foi efectuada a notificação do recorrente no domicílio fiscal que havia indicado pelo menos no dia 23-11-90, uma vez que só posteriormente, em 22-4-91, foi aquele domicílio alterado.

Tendo indicado tal domicílio e não o tendo alterado torna-se irrelevante o facto de já aí não residir pois que, nos termos do art.º 255º do CP Civil, as notificações deveriam ser feitas "nos termos estabelecidos para as notificações aos mandatários" pelo que deveria a correspondente notificação considerar-se feita "no dia em que, no... domicílio escolhido, foi assinado o aviso de recepção" "não deixando de produzir efeito pelo facto de os papéis serem devolvidos... desde que a remessa tenha sido feita... para o domicílio por ele escolhido".

Na situação dos autos até foi efectuada a notificação pessoal nos termos dos art's 256º, 235º, 234º n.º 3 e 195º do CPC aplicáveis por força do art.º 1º do CPCI.

Se as notificações não chegaram ao recorrente só ele pode ser responsabilizado por tal facto, pois que não comunicou atempadamente o seu novo domicílio fiscal.

A não recepção de uma qualquer notificação por não ter o contribuinte cumprido o estabelecido no art.º 8.º do DL 463/79, de 30-11, é-lhe imputável por não ter comunicado a alteração do seu domicílio fiscal.

Não afirma o recorrente que, no dia em que foi deixada indicação de hora certa, estava ele ou qualquer parente na morada indicada pelo que não descortinamos como foi violado o art.º 235.º 1 do CP Civil.

Igualmente não descortinamos como foi violado o n.º 2 do mesmo preceito, já que este só exige a indicação da presença de duas testemunhas se as houver.

Concluimos pela improcedência de todas as conclusões que se referem à suscitada falta ou irregular notificação.

3.2. Ainda que de forma não muito clara sustenta o recorrente (conclusão 17.ª) que ainda que a notificação tivesse sido efectuada "não podia vingar, segundo o critério da própria AF e o da doutrina, expressos no articulado n.º 15 do presente recurso", pelo que teria caducado o direito à liquidação do imposto nos termos do art.º 94.º do CCIndustrial (conclusão 17.ª).

Chama em seu favor a circular C-3/71, de 17-5, e o parecer do CEF de 9-12-69, B n.º 148.º p. 157.

A contribuição industrial a que se reportam os presentes autos respeita ao exercício de 1985, pelo que é manifesto que, em 1990, ainda não tinham decorrido os cinco anos a que se reporta o art.º 94.º do CCIndustrial.

Tendo-se concluído que o recorrente foi notificado em 1990 ainda não tinha caducado o direito à liquidação a que se refere a mencionada notificação.

Na situação a que se reportam os presentes autos foi o recorrente notificado da liquidação ainda dentro dos mencionados cinco anos enquanto na situação a que se reporta o parecer do EF indicado a decisão da comissão foi emitida já depois de decorrido o prazo de cinco anos (cfr. dito parecer CTF 148.º p. 137).

Acresce que era entendimento corrente da jurisprudência que o facto relevante para que a caducidade operasse não era a notificação da liquidação mas a efectivação do acto tributário da liquidação sendo a notificação considerada já como exterior ao acto.

É igualmente entendimento corrente da doutrina e jurisprudência que as circulares se dirigem aos serviços e o seu valor resulta da bondade da interpretação que as mesmas possam fazer dos preceitos legais cujo cumprimento visam assegurar.

Constando da notificação feita ao recorrente de que apreciada a sua reclamação lhe foi fixado o lucro tributável de... e de que se com o mesmo não concordar o deverá comunicar por escrito, no prazo de cinco dias a contar da data da notificação, não podemos deixar de concluir que decorrido este lapso de tempo se tomou definitiva a matéria colectável fixada.

É certo que se tivesse comunicado, por escrito, a sua discordância ficaria sem efeito a 2.ª parte da notificação como da própria notificação consta quando aí se escreveu que fica, igualmente notificado de que, não o fazendo no indicado prazo (não comunicando a dita discordância), deveria satisfazer o "pagamento eventual da colecta de...".

Ao não ter comunicado qualquer discordância, depois de notificado da apreciação da reclamação, fixou-se, como sustenta o EMMP, definitivamente a matéria colectável.

Do exposto resulta que igualmente improcedem as restantes conclusões.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Vícios do acto de liquidação dos impostos cedulares e impugnação do imposto de sobreposição.

Doutrina que dimana da decisão:

A impossibilidade de na impugnação do acto tributário da liquidação do imposto complementar poderem conhecer-se dos vícios do acto de liquidação dos impostos cedulares, uma vez que em cada uma dessas impugnações apenas poderão ser conhecidos os respectivos vícios, não viola o princípio constitucional da recorribilidade do acto tributário da liquidação até porque a anulação dos impostos parcelares acarreta a consequente anulação oficiosa do imposto complementar.

Recurso nº 21 330. Recorrente: António Rodrigues Soares; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. António Rodrigues Soares recorre do acórdão que, no Tribunal Tributário de 2ª Instância, negou provimento ao recurso interposto da sentença que rejeitou a impugnação interposta da liquidação de imposto complementar.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª Por ser prudente, criteriosa e aconselhável deve o presente processo ser apensado ao processo do também impugnado imposto profissional igualmente pendente, de harmonia com o que dispõe o art.º 59º do CIC e os art.ºs 38º 1 e 39º 1 da LPTA, *ex vi* do art.º 2º do CPT.

2ª O Tribunal Tributário de 2ª Instância tinha de apreciar o pedido de apensação com base em factos novos (ambos os processos pendentes na mesma fase e no mesmo tribunal) pelo que não havia caso jul-

gado formado por estarem supridas as objecções detectadas na 1ª instância.

3ª A decisão de apensação de processos é uma decisão interlocutória de oportunidade que pode ser sempre apreciada e alterada para bem da justiça e, por isso, incompatível com o caso julgado.

4ª Não podendo rejeitar adjectivamente o recurso, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro devia ter procedido às diligências para averiguar quem deu tais gorjetas e que outros profissionais que auferem gorjetas são tributados. E só depois deveria ter proferido uma decisão substantiva de procedência ou improcedência da impugnação.

5ª Ao julgar inaplicável o artº 59º do RSTA à 1ª instância e não poder haver rejeição do recurso de impugnação, o Tribunal Tributário de 2ª Instância devia ter ordenado a baixa do processo à 1ª Instância para completar a averiguação da matéria de facto e julgar materialmente o recurso de impugnação.

6ª A exigência de justiça material no Direito Público (que resulta do princípio do Estado de Direito e das disposições conjugadas dos art.ºs 205º 1 e 2 e 214º 3 da CRP) justifica que o tribunal, no exercício do poder inquisitório, averigüe a verdade material e impeça que o Estado atropela os direitos do contribuinte indefeso e que os aspectos formais não sejam uma fonte de injustiça. Seria, pois, inconstitucional negar a justiça material com base numa interpretação discutível quanto à impugnabilidade dos impostos parcelares.

7ª Pelo que a douda decisão recorrida é materialmente inconstitucional por violar a exigência de justiça material acima referida e o direito do recorrente a uma defesa eficaz dos seus direitos e não ter assegurado a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos do impugnante.

8ª O § do artº 58º do CIC é inaplicável por ser inconstitucional e o recorrente tem o direito de se defender da ilegalidade de incluir as gorjetas no imposto complementar.

9ª A história atribulada das várias tentativas legislativas para tributar as gorjetas demonstram que só se visou, de facto, tributar apenas as gratificações dos empregados dos casinos através de um procedimento administrativo complexo de repartição das gratificações. Deixando sem controlo as restantes profissões e a administração, violando o princípio da igualdade e da justiça, nunca emitiu qualquer norma para controlar e tributar gorjetas dos outros profissionais.

10ª O recorrente apresentou uma declaração correcta modelo nº 1 do seu imposto complementar e nada deve, pelo que não lhe podem ser liquidados os pretendidos 22.199\$00 e 9.210\$00.

11ª Foram violadas, entre outras, as normas da CRP - artºs 13º, 18º, 20º, 4 e 5 do artº 68º, nº 1 e 2 do artº 205º e nº 3 do artº 214º - do DL 154/91 (artº 7º) e do CPT (artº 2ºb).

A ERFPP entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP defende que o recurso não merece provimento, já que o acórdão recorrido fez correcta interpretação e aplicação da lei.

2. O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1º Pelo requerimento de fls. 33 o recorrente solicitou a apensação destes autos ao proc. de impugnação judicial do imposto profissional.

2º. Por despacho judicial de 21-12-94 foi indeferido o pedido de apensação requerido.

3. O mandatário do ora recorrente foi notificado por ofício de 11-1-95 do despacho judicial de 21-12-94.

4º. Nas alegações de recurso, apresentadas neste tribunal, requeridas de acordo com o artº 71º do CPT e apresentadas em 24-1-96, veio o recorrente suscitar a questão da apensação dos processos.

5º. Durante o ano de 1988 o recorrente, como empregado do Casino de Espinho, auferiu 630.071\$00 de vencimento e 627.587\$00 de gratificações.

6º. A Repartição de Finanças de Espinho, considerando que a globalidade dos rendimentos provenientes de vencimentos e metade dos rendimentos provenientes de gratificações, num total de 943.865\$00, estavam sujeitos a Imposto Profissional, procedeu à liquidação adicional de I. P., com juros de mora, por o imposto pago só o ter sido em referência aos vencimentos.

7º. O ora recorrente impugnou aquela liquidação adicional, por considerar que as gratificações não estavam sujeitas à incidência do imposto profissional.

8º. A mulher do recorrente, durante o ano de 1988, auferiu rendimentos sujeitos a imposto profissional no montante de 760.000\$00.

9º. O recorrente na declaração modelo I de imposto complementar, secção A, relativa a 1988, não declarou como rendimentos sujeitos a imposto profissional quaisquer montantes recebidos como gratificações.

10º. A Repartição de Finanças do concelho de Espinho, em referência a 1988, liquidou ao contribuinte, ora recorrente, imposto complementar e juros compensatórios de 22.199\$00 e 9.210\$00, num total de 31.409\$00.

11º. O ora recorrente foi notificado, por ofício de 11-6-1991 da Repartição de Finanças de Espinho, da liquidação do imposto complementar referida no número anterior.

12º. Não tendo o recorrente pago o montante de imposto liquidado foi o mesmo debitado ao Tesoureiro da F.P. do concelho de Espinho, para cobrança virtual em 17-7-1991.

13º. O recorrente deduziu a presente impugnação no dia 30-10-1991.

3. O acórdão recorrido ao apreciar a suscitada apensação deste processo, onde se discute a legalidade da liquidação de imposto complementar, secção A, ao que aprecia a legalidade da liquidação de imposto profissional entendeu que existia caso julgado por tal questão haver sido apreciada por despacho de 21-12-94 do qual não foi interposto recurso.

Pronunciando-se, de seguida, pela não inconstitucionalidade o artº 58º§ único do CIComplementar, concluiu negando provimento ao recurso.

Continua a recorrente a defender que "por ser prudente, criteriosa e aconselhável" deve o presente processo ser apensado ao processo do também impugnado imposto profissional igualmente pendente, de harmonia com o que dispõe o artº 59º do CIC e os artºs 38º I e 39º I da LPTA, *ex vi* do artº 2º do CPT.

Acrescenta que o Tribunal Tributário de 2ª Instância tinha de apreciar o pedido de apensação com base em factos novos (ambos os processos pendentes na mesma fase e no mesmo tribunal), pelo que não havia caso julgado formado por estarem supridas as objecções detectadas na 1ª Instância, pois que a decisão de apensação de processos é uma decisão interlocutória de oportunidade que pode ser sempre apreciada e alterada para bem da justiça e, por isso, incompatível com o caso julgado.

Entendemos que a lei que impede a impugnação do imposto de sobreposição com fundamento em erro na determinação da matéria colectável dos impostos parcelares não pode deixar de impossibilitar a apensação requerida.

O artº 58º§ único do CIC apenas permite que o tribunal aprecie a impugnação do imposto complementar que tenha como objecto vício referente à liquidação deste imposto, pelo que a apensação conduziria a um acto inútil, já que o Tribunal nunca poderia anular o imposto complementar com fundamento em erro na determinação da matéria colectável do imposto profissional.

A referida apensação traduzir-se-ia num acto inútil, já que com tal fundamento nunca poderia obter uma decisão de fundo do Tribunal.

Não cabe no objecto deste processo determinar como se conta o prazo de cinco anos a que se referem os artºs 59º§ único e 61º do CIC e se a liquidação oficiosa a que se referem estes preceitos legais é a que resulta da iniciativa da AF ou também aquela que resulta de imposição judicial. Igualmente não importa distinguir se o artº 57º do CIC Profissional se refere à anulação oficiosa da liquidação ou à anulação por força de decisão judicial, sendo certo que se trata de questão estranha ao objecto deste recurso que não cabe no âmbito dos presentes autos.

Como já referimos, ainda que os processos pudessem ser apensados não poderia o tribunal anular o imposto complementar com fundamento em erro na determinação da matéria colectável do imposto profissional.

Refere o recorrente que a referida apensação pode ainda ser ordenada quando a decisão dos processos dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos e das mesmas regras de direito.

Como já tentamos demonstrar, a decisão da impugnação do imposto cedular e do imposto e sobreposição não pode depender dos mesmos factos nem das mesmas regras de direito, pelo que nunca poderia ordenar-se a requerida apensação com estes fundamentos.

Se bem entendemos o pensamento do recorrente violaria os diversos preceitos constitucionais que identifica a interpretação feita pelo acórdão recorrido o qual não permitiria impugnar o acto tributário da liquidação do imposto complementar com fundamento em vícios do acto tributário da liquidação do imposto parcelar.

A mencionada inconstitucionalidade resultaria do facto de se restringir a possibilidade de impugnação contenciosa.

O artº 268º 4 da CRP garante “aos interessados recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

O mencionado artº 58º§ único do CIC não restringe o direito ao recurso contencioso já que depois de afirmar que “a reclamação ou impugnação deverá circunscrever-se à liquidação do imposto complementar” acrescenta que não poderá conhecer-se da reclamação ou impugnação “na parte em que tenham por fundamento erro na determinação da matéria colectável dos impostos parcelares” pois que na impugnação dos impostos parcelares se conhecerá dos correspondentes vícios.

Parece-nos podermos concluir que na impugnação do acto tributário da liquidação do imposto complementar podem conhecer-se dos vícios desta liquidação enquanto na impugnação da liquidação dos impostos parcelares se conhecerá dos respectivos vícios determinando

a anulação dos impostos parcelares a consequente anulação oficiosa do imposto complementar tal como o impõe o artº 59º do mencionado CComplementar.

O que pretendeu o legislador com estes preceitos normativos foi consagrar uma solução da qual resultasse que a impugnação do acto tributário da liquidação do imposto complementar tivesse por fundamento os vícios deste acto. O mesmo aconteceria com os impostos parcelares onde apenas os vícios dos respectivos actos tributários poderiam servir de fundamento à correspondente impugnação. Contudo a anulação do imposto parcelar importa a anulação oficiosa do imposto de sobreposição.

Podia o legislador adoptar esta solução sem que se possa afirmar, sem mais, a inconstitucionalidade de tal regime.

A opção legislativa por esta via traduz até o cumprimento do mencionado preceito constitucional garantindo ao interessado o recurso contencioso contra o acto tributário da liquidação do imposto parcelar bem como do imposto complementar.

Entende-se, nos termos expostos, inexistir, com os fundamentos expostos pelo recorrente, a suscitada inconstitucionalidade.

As diversas diligências a que o recorrente se refere podem ser efectuadas no processo em que foi impugnado o acto tributário da liquidação do imposto profissional em nada ficando ferida a justiça material a que se refere o recorrente.

Não descortinamos em que medida fica prejudicada a defesa dos interesses do recorrente quando a lei lhe assegura processo próprio para os mesmos serem acautelados.

A eventual defesa da "ilegalidade de incluir as gorjetas no imposto complementar" ficará assegurada se o recorrente obtiver a anulação do imposto profissional que sobre as mesmas lhe foi liquidado, pois não deixará a AF, se este for anulado, de lhe anular officiosamente o correspondente imposto complementar.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Excussão de todo o património do devedor originário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A insuficiência de bens do devedor originário constitui pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária.*

- 2 — *Por isso, enquanto não tiver sido excutido todo o património desse devedor, em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário.*
- 3 — *A inverificação do pressuposto, aludido em 1, gera a ilegitimidade do executado subsidiário e é fundamento de opposição subsumível à al. b), e não à al. h), do n.º 1 do art.º 286º do CPT., determinando a extinção da instância executiva e não apenas a sua suspensão.*

Recurso n.º 21.369. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e outros; Relator: Juiz Conselheiro Benjamin Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, de 96.04.19, na parte em que julgou procedente a opposição à execução fiscal deduzida por Rogério Francisco do Couto, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto, todos com os sinais dos autos, sob fundamento de que se verificava a ilegitimidade destes por ter sido ordenada a reversão da execução sem que estivessem excutidos todos os bens da originária devedora, a sociedade Indústrias Joaquim Francisco Couto & Filhos, SA, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente pretexta, em resumo, que, ao contrário do entendido, poderá ordenar-se, nos termos do n.º 2 do art.º 239º do C.P.T., a reversão da execução contra o devedor subsidiário ainda que não esteja excutida a totalidade do património do devedor originário desde que, nessa altura, se afigure ser insuficiente o património do devedor, constituindo esta possibilidade uma alteração do regime anteriormente vigente no domínio do C.P.C.I.

3. Os recorridos contra-alegaram defendendo não ter sentido a tese da recorrente porquanto ela afrontaria os valores da segurança e certeza das relações jurídicas, estaria em desconformidade com o propósito do legislador do CPT de sujeitar a actividade da administração fiscal a uma estrita vinculação e propiciaria o subjectivismo e arbitrariedade do Fisco, levando, além disso, ao resultado da execução poder prosseguir simultaneamente contra o devedor originário e subsidiário e deste poder estar amarrado a uma execução muitas vezes suspensa *sine die*.

4. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer em que opina pelo não provimento do recurso.

B - A fundamentação.

1. A questão decidenda.

É a de saber se poderá ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário sem que se mostre excutido o património do devedor originário quando afigure serem insuficientes os bens deste que foram penhorados.

2. A matéria de facto.

O quadro fáctico dado como provado na decisão recorrida é o seguinte:

a)- Corre termos pela 4.ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira sob o n.º 100647.9/93 um processo de execução fiscal contra Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA, para cobrança coerciva da quantia de 1 350 319\$00 e acrescido.

b)- Essa execução foi instaurada com base numa certidão de relaxe da qual aquela sociedade consta como devedora da quantia acima referida acima proveniente de IRC do ano de 1991.

c)- Contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329 818 767\$00.

d)- Nessas execuções foram penhorados diversos bens da executada.

e)- Tais bens ainda não foram vendidos.

f)- Em 9 de Julho de 1993, a executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL. n.º 177/86, de 2 de Julho.

g)- Por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção (processo n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível) foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo.

h)- A Fazenda Pública não votou aquela medida.

i)- Por escritura pública de 13 de Julho de 1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dividas da executada ao Banco Totta & Açores, ao Banco Português do Atlântico e à União de Bancos Portugueses, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no referido processo.

j)- Nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas.

l)- Ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida.

m)- Em 31 de Outubro de 1994, a executada fez dar entrada na 4.ª RFSMF de um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dividas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL. n.º 225/94.

n)- Em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução referido na al. a) informação sobre aquele requerimento em que se deixou escrito:

«A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros processos de execução fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos.

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos.

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e, consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos.

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e do acrescido, tendo "em conta o disposto no art.º 282º do Código de Processo Tributário, para o qual nos remete o n.º 2 do art.º 4º do DL. n.º 225/94 de 5 de Setembro».

o)- No mesmo dia 30 de Novembro de 1994, o Chefe da 4.ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«Tendo em conta a informação retro e o disposto nos art.ºs 13º e al. b) do art.º 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos SA possui bens, os quais se encontram penhorados por esta repartição de finanças; porém, e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. n.º 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública. - Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

p)- Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em al. a) e cada um dos 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens...», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança.

q)- Em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4.ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes nos seguintes termos:

«...foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art.º 239º al. b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma

Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deuzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art.º 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)».

r) - Em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 3.º e 4.º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte.

s) - A presente oposição deu entrada na 4.ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

3. Do mérito do recurso.

Ao configurar a obrigação de responsabilidade dos gerentes e outros participantes pela gestão das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas fiscais como uma responsabilidade subsidiária (art.ºs 16º do CPCI, 13º do D.L. n.º 103/80, único do D.L. n.º 68/87 e 13º do CPT), a lei erigiu a insuficiência do património ou bens da originária devedora para as solver num dos pressupostos da respectiva obrigação *ex lege*: o devedor subsidiário só é responsável pela obrigação na medida em que e quando ela não for cumprida à custa de todo o património do devedor originário.

As normas dos artigos 239º, n.º 2 e 245º do C.P.T. que prevêem a legitimidade dos executados subsidiários e autorizam a reversão da execução contra os mesmos, em caso de falta ou insuficiência de bens do originário devedor, representam, deste modo, a mera efectivação, ao nível do processo executivo, do regime substantivo daquela obrigação é com esse sentido que têm de ser lidas.

Elas limitam-se a evidenciar as consequências que em sede de processo executivo a obrigação de responsabilidade subsidiária alcança, no que toca à legitimidade (passiva) das partes e ao aproveitamento do processo antes instaurado contra o devedor originário.

Os preceitos não visam acrescentar nada de novo aos termos substantivos da obrigação, ao contrário do que a recorrente defende e também foi sufragado num recente acórdão, ainda inédito, deste tribunal (de 12/02/97, *in Rec.* 21 300) tendo apenas o significado de enunciar qual é o modo como se efectiva em juízo o direito reconhecido pela Ordem Jurídica ao seu titular (o Estado), dentro do axioma jurídico de que a todo o direito corresponde um processo para o realizar ou efectivar em juízo (cf. art.ºs 20º da CRP e 2º CPC).

Os termos em que se encontra afirmada a legitimidade processual dos responsáveis subsidiários e autorizada a reversão contra eles da execução fiscal quedam-se pelo valor de um mero corolário, ao nível adjectivo, do pressuposto substantivo da obrigação segundo o qual cumprimento o devedor subsidiário só responde depois de executado o património do devedor originário, no momento soberano em que ele afirma a sua eficácia.

O que tais normas significam, ao fim e ao cabo, é o modo como em juízo se afirma o regime de funcionamento e de operatividade da obrigação de responsabilidade subsidiária perante a exigência do pagamento coactivo da obrigação exequenda ao devedor originário: a exibibilidade da obrigação exequenda do devedor subsidiário.

São normas que se assemelham às que no Código Civil - art's 638º e segs. - regulam o benefício da excussão por banda do fiador.

Enquanto não estiver exaurido todo o património do devedor originário não poderá legitimamente falar-se de que o credor não tenha ainda nele uma garantia de cumprimento coactivo.

Enquanto existir, ele continua a ser uma garantia comum dos credores (art.º 817º do C.C.).

Só quando não exista à partida qualquer património para executar, ou, havendo-o, ele tenha sido já liquidado através da venda executiva ou da adjudicação dos bens e o respectivo valor utilizado no pagamento parcial ou insuficiente da obrigação exequenda, é que se mostrará autorizado o chamamento do devedor subsidiário para vir cumprir a obrigação "garantida".

A eficácia da obrigação de responsabilidade subsidiária só se despoleta perante a inexistência inicial ou provocada pela excussão do património do devedor originário.

Os efeitos decorrentes da subsidiariedade da obrigação - e sob pena de o devedor subsidiário ser convertido num devedor primário - não permitem outro entendimento: enquanto não for executado todo o património do devedor originário, o devedor subsidiário apareceria a cumprir a título principal.

Esta lógica tanto vale para o caso em que o património do devedor é executado, singularmente, para satisfação de um credor (neste sentido, o Ac. deste tribunal, de 88.06.08, *in* Acs.Dts. 322, págs. 1241), como, colectivamente, para satisfação de todos os credores, não bastando que todos os bens hajam sido penhorados no processo de execução fiscal ou apreendidos para a massa falida no processo de falência (neste pendor decidiram os acs. deste tribunal de 96.03.06 *in* Rec. 15 866, e de 96.12.04, *in* Rec. 20 917).

Também, no caso da execução universal ou colectiva dos bens do devedor originário, só será possível falar da insuficiência do património do devedor originário quando todos os bens da massa falida tiverem sido vendidos e o seu produto repartido em pagamento pelos diversos créditos que se tenham apresentado à reclamação aberta a todos os credores e tenham sido verificados e graduados para aquele pagamento.

Só o entendimento que se sufraga explica, de forma coerente, o regime que o legislador adoptou, nos art.ºs 264º e 265º do C.P.T., para as hipóteses dos processos de recuperação de empresas e de declaração de falência do devedor originário, de mandar sustar os termos de todos os processos de execução fiscal pendentes e os novos após a instauração, de ordenar a sua remessa ao tribunal em que tais processos pendam e a sua devolução ao juízo fiscal apenas quando cesse aquele regime ou o processo de falência e de permitir o prosseguimento do mesmo processo fiscal só depois de tal devolução.

Na verdade, tendo-se previsto o prosseguimento do processo perante a administração fiscal só depois da devolução, tal quer dizer que só se autorizou esse prosseguimento depois de todo o património do devedor originário ter sido executado, no caso de ter sido consumada a falência, dado que aquela devolução só acontece depois deste fenómeno se verificar.

Aliás, haverá um caso de responsabilidade subsidiária que só poderá ser efectivada mesmo depois de finda a falência, a menos que se sustentasse, contra a lei expressa (n.º 1 do art.º 264º do CPT), que tam-

bém nesse caso o Fisco poderia praticar o acto da reversão em processo que legalmente tinha de considerar-se suspenso.

Referimo-nos à responsabilidade do administrador da massa falida, prevista no n.º 2 do art.º 265º do CPT e não se vê porque razão haveria ele de ter tratamento diferente dos demais.

Não vale fazer finca-pé contra o sustentado e a favor da tese da recorrente com os termos verbais do n.º 2 do art.º 239º e *maxime* com o argumento de que, ao ter adicionado o teor da sua al. b) ao que antes dispunha no art.º 146º do CPCl., o legislador do CPT quis adicionar mais o fundamento aí referido.

E, reforçando a plausibilidade deste sentido, poder-se-ia, ainda, cogitar que com tal alínea se visaria resolver em certo sentido a questão que antes se pusera no foro e na administração.

É que os termos da lei tanto permitem uma como outra leituras.

Tomados os seus termos de «inexistência de bens penhoráveis» e de «insuficiência do património de devedor» em sentido dinâmico, em relação a um dos momentos do processo, como é do da penhora, sai privilegiada a tese da recorrente; tomados em sentido estático, de afirmação de princípio legal de quando é que se considera legal a reversão sai reforçada o entendimento que se defende.

Segundo o último sentido, ao falar-se de inexistência e de insuficiência, apenas se quis deixar consignado que, em termos absolutos (como são aqueles que normalmente são utilizados na linguagem jurídica), a reversão tanto pode ter lugar quando se verifique uma situação em que o devedor originário não tem qualquer património que deva ser penhorado, como quando o tem mas se venha a constatar que, após a sua excussão, ele é insuficiente.

Só que a primeira tese apenas tem a seu favor o argumento literal e de fraca expressão dada a polissmia do preceito.

Em primeiro lugar, não tem o mínimo sentido lógico-jurídico referenciar a legitimidade processual, que é sempre uma decorrência dos termos em que a relação material está conformada, a quaisquer vicissitudes processuais ocoríveis no decurso do processo, como é o da penhora e o do valor dos bens a que respeite. Por outro lado, o entendimento por que se bate a recorrente implicaria que se admitisse que o legislador teria abandonado o sentido tradicionalmente conferido no mundo jurídico à subsidiariedade da obrigação e passado a conformá-la em termos que permitiam que o cumprimento da obrigação pudessem estar a ser simultaneamente exigido dos dois devedores, conquanto obrigados em grau diferente, e a converter, ao mesmo tempo, a reversão numa nova categoria de garantia especial das obrigações do Estado.

Por esta via estaria a criar-se uma nova garantia substantiva do cumprimento da obrigação de responsabilidade subsidiária, com a natureza de um arresto processual preventivo erigido à margem do previsto na lei geral (art.º 157º do C.P.T.) e sem estar subordinado aos seus fundamentos objectivos e subjectivos e a transformar, neste domínio, a possibilidade de recurso à garantia real das obrigações da impugnação pauliana, prevista no art.º 610º do C. Civil, em simples expediente supletivo a ser usado apenas nos casos em que a administração não tivesse sido diligente na reversão contra o devedor subsidiário.

Dir-se-á que o respeito pela subsidiariedade da obrigação poderá ser conseguido pela via da sustação dos termos do processo em relação ao devedor subsidiário.

Mas a lei não prevê tal sustação de modo a legitimar a manutenção durante esse tempo dos efeitos gravosos da penhora dos seus bens.

Depois esta limitação dos direitos de propriedade parece atentar contra os princípios constitucionais da necessidade, considerados em função do princípio rector do processo de execução fiscal da celeridade e das garantias gerais de que os créditos fiscais gozam, e da proporcionalidade (art.º 18º n.º 3 da CRP), pelo menos nos casos em que a sustação possa ser longa e por causa não imputável ao devedor subsidiário, como acontece notoriamente nos casos de falência.

Mas há mais. É que o chamamento à execução do devedor subsidiário sem estar executado todo o património do devedor originário não lhe permite saber, no tempo assinalado pelo art.º 246º do CPT, qual é o montante não cumprido da obrigação pela qual tem de responder.

Acresce que a tese da recorrente teria necessariamente de conduzir ao resultado de ter de admitir-se a possibilidade de prestação de uma caução ou depósito condicional por banda do devedor subsidiário como único modo de obstar à penhora dos seus bens.

Ora, tal prestação não só não se acha prevista na lei, como seria manifestamente atentatória dos referidos princípios constitucionais quando contrastados quer com as garantias especiais de que os créditos fiscais gozam quer com a possibilidade de uso das garantias gerais das obrigações.

Finalmente, na sequência do que alega a recorrida e é secundado pelo senhor juiz, poder-se-á acrescentar que, respeitando a reversão a um domínio (o patrimonial) que tanto respeito tem merecido pelo legislador, ao ponto, inclusive, de ter justificado historicamente o princípio da legalidade tributária, não é credível que o legislador a tenha querido deixar dependente apenas de um juízo subjectivo de integração de um conceito indeterminado, de um juízo subjectivo da administração fiscal de aplicação do conceito indeterminado da «insuficiência de bens», e isto tudo sem que abertamente o assumisse, de modo a justificar o recurso a tal forma de normaço.

Mas, mesmo admitindo-se, a título de princípio, a possibilidade de reversão nos termos defendidos, ela, recorrente, sempre se poderá dizer repetindo uma ideia já acima exposta, mas usando os termos de um parecer do Ministério Público no processo n.º 21 384, deste tribunal, que «a declaração de falência ou a adopção de qualquer medida visando a recuperação da empresa executada originariamente, só por si (como se fez neste caso, acrescentamos nós), não permite sequer qualquer juízo de probabilidade sobre a insuficiência ou não do património do falido para assegurar o pagamento das dívidas, já que ela não depende, necessariamente, desta suficiência ou insuficiência, mas sim da possibilidade ou não da satisfação pontual de obrigações e da falta de liquidez - art.ºs 8º n.ºs 1, al. a), b) e c) e 3 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo DL. n.º 132/93, de 23 de Abril, e artigos 1140º, n.º 1 e artigo 1174º n.º 1, al.s a) e c) do Código de Processo Civil» e, ainda, que «mesmo que se entendesse que a situação de falência indiciava insuficiência do património da executada originária para cobrir as suas dívidas, não poderia, sem mais, decretar-se a reversão, uma vez que o que releva para esta não é a insuficiência do património para o pagamento da totalidade das dívidas, mas sim a insuficiência para o pagamento das dívidas fiscais».

Temos, portanto, de concluir que a reversão só poderá ser ordenada quando esteja executido todo o património do devedor originário e não tenha sido dado pagamento com ele às dívidas fiscais.

Como é evidente, contendo a falta de excussão do património do originário devedor subsidiário nessas circunstâncias com a existência, em concreto, da sua obrigação de responsabilidade pela dívida exequenda, a sua falta apenas poderá determinar a extinção da instância executiva em relação a ele.

Ele é, por enquanto, parte substantivamente ilegítima pela dívida exequenda e, como tal, poderá opor-se à execução nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT.

Só poderá efectuar-se a modificação subjectiva da instância executiva introduzindo nela um sujeito diferente, através da reversão, quando se tenha por verificado o pressuposto da falta ou insuficiência dos bens dos devedor originário, entendidas nos termos que foram expostos.

Até lá, o devedor subsidiário não pode ser parte no processo executivo.

A solução da suspensão do processo executivo, em vez da extinção, em caso de ilegalidade da reversão, por não estar verificado o referido pressuposto, levaria ao resultado ilegítimo de se estar a sujeitar alguém à eficácia de uma certa obrigação legal sem que, previamente, se tivesse definido se ela existia e quais os seu termos quantitativos, como acima se demonstrou.

Fazendo aplicação desta doutrina ao caso dos autos, torna-se evidente que a sentença recorrida julgou bem e merece ser confirmada, pois aquando da reversão, conforme transparece do probatório, o património da devedora originária que se encontrava penhorado ainda não tinha sido vendido e não se tornava possível afirmar, sem mais, em face simplesmente do montante dos créditos fiscais, como fez a administração, que ele não era suficiente para os pagar.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Benjamim Rodrigues — Costa Reis — José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois a Lei nova basta-se com a insuficiência dos bens do executado originário, não sendo necessária a excussão para operar a reversão) — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Legitimidade dos executados. Responsabilidade subsidiária. Condições de chamamento de responsáveis subsidiários. Reversão da execução. Princípio da legalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A possibilidade de reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, nos termos do art. 239.º.*

n.º 2, do C.P.T., depende da comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através dos bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis subsidiários.

- 2 — *Assim, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda.*
- 3 — *Antes da liquidação dos bens existentes, a reversão contra responsáveis subsidiários só será possível se os bens da exequenda originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda.*
- 4 — *Por isso, a execução fiscal não pode reverter contra os responsáveis subsidiários, antes de estar efectuada a liquidação dos bens existentes, sem valor predeterminado, mesmo que o tribunal considere manifesta a insuficiência dos bens da executada originária para pagamento das suas dívidas.*
- 5 — *O princípio da legalidade deixou de ter formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de todas as actuações da administração, peio que é ilegal qualquer acto desta que afecte a esfera jurídica dos particulares e não tenha suporte legal.*

Recurso n.º 21.381. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Rogério Francisco do Couto e outros. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Aveiro, de 22 de Abril de 1996, que julgou procedente a oposição que Rogério Francisco do Couto e mulher, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto, e Manuel Francisco do Couto, deduziram à execução fiscal, originariamente movida à sociedade "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL", e, posteriormente, mandada reverter contra os ora oponentes, para cobrança coerciva da quantia de 1.206.723\$00, proveniente de I.R.C. do ano de 1992 - alínea b) da matéria de facto fixada e documentos para que remete.

Na sua alegação, a Recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - Na vigência do CPCI (art. 146º), a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário;

II - O CPT (art. 239º, n.º 2) permite a reversão logo que verifica da quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor";

III- Se o legislador alterou a letra da lei e distingue, em alíneas separadas, duas situações, é porque em seu entender não são a mesma coisa;

IV - O Mmo Juiz, ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Em contra-alegações, os oponentes defenderam o acerto da sentença recorrida.

Com despacho de sustentação, subiram os autos a este Supremo Tribunal Administrativo onde o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público proferiu douto parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 1ª Instância considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o n.º 100393.3/94, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, S.A.R.L." para cobrança coerciva da quantia de 1.206.723\$00 e acrescido;

b) essa execução e as que lhe foram apensadas foram instauradas com base numa certidão de dívida das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de I.R.C. do ano de 1992;

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00;

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada;

e) tais bens ainda não foram vendidos;

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 177/86, de 2 de Julho;

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo;

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida;

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade

de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas;

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida;

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94;

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

“A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Processos de Execução Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos:

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e, consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código do Processo Tributário, para o qual nos remete o n.º 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94, de 5 de Setembro»;

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Snrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA” possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém, e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas aos termos do DL. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar»;

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1.º, 3.º e 5.º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança;

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4.ª RF5MF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos: «(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239.º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto 8 Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246.º do C.P.T. (sem juros nem custas) »:

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3.º e 4.º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte;

s) a presente oposição deu entrada na 4.ª RF5MF em 26 de Janeiro de 1995.

3 - A tese defendida pela recorrente é a de que no domínio de vigência do Código de Processo Tributário, designadamente à face do n.º 2 do seu artigo 239.º, e ao contrário do que sucedia na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos (art. 146.º), não é exigível, para ordenar a reversão, a prévia liquidação da totalidade do património do devedor originário.

O corpo do art. 146.º do C.P.C.I. tem o seguinte teor:

A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor ou seu sucessor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda.

À face desta última norma, no domínio de vigência do C.P.C.I., tanto os responsáveis subsidiários como os solidários estavam na posição de um "fiador legal", gozando do benefício da excussão. (1)

Na verdade, embora no art. 16.º deste Código se referisse que aos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada eram «solidariamente responsáveis», pelo citado art. 146.º verificava-se que os requisitos da denominada responsabilidade solidária, relativamente à prévia excussão do património do devedor originário, eram precisamente os mesmos que vigoravam para a responsabilidade

(1) Neste sentido, pode ver-se CARDOSO DA COSTA, no *Curso de Direito Fiscal*. 1.ª edição. páginas 285-287.

subsidiária: em qualquer dos casos a execução só podia reverter contra os responsáveis «na falta de bens penhoráveis».

A diferença entre as legalmente denominadas responsabilidades subsidiária e solidária existia apenas relativamente ao montante da dívida que podia ser exigido ao responsável, após a excussão dos bens do devedor originário: nos casos de responsabilidade solidária podia ser exigida a qualquer dos responsáveis a totalidade da dívida, enquanto nos casos de responsabilidade subsidiária apenas podia ser exigida a cada um dos responsáveis uma parte da dívida da primitiva executada, como se deduz do preceituado no corpo do art. 150.º do C.P.C.I. (2).

Assim, a responsabilidade daqueles responsáveis solidários era sempre subsidiária em relação à da executada originária e, consequentemente, era a executada originária que respondia pelas suas dívidas, em primeira linha, só podendo estas ser exigidas daqueles responsáveis na falta de bens penhoráveis daquela, isto é, depois da excussão do seu património penhorável. (3)

Para se considerar excutido o património do devedor originário, entendia-se que era necessária a liquidação com venda ou adjudicação em pagamento dos bens penhorados, não bastando que estivessem penhorados os bens e o valor que lhes fosse atribuído fosse insuficiente para o pagamento da dívida exequenda.

Na verdade, o conteúdo essencial do benefício da excussão é precisamente o de o responsável subsidiário poder obstar a que sejam executados os seus bens enquanto não estiver totalmente esgotado o património do devedor originário.

Ora, a penhora, só por si, não esgota o património do devedor originário, pois, apesar dela, este continua a ser o proprietário dos bens penhorados.

Só com a posterior venda ou adjudicação ocorre a expropriação dos bens do devedor originário.

Por isso, enquanto um destes actos não ocorre tem de entender-se que «há bens conhecidos no património do executado que dão ao obrigado subsidiário bens de suporte do gozo do seu direito ao benefício da excussão prévia». (4)

(2) Neste sentido, podem ver-se:

- CARDOSO DA COSTA, no *Curso de Direito Fiscal*, 1.ª edição, páginas 287-288. - ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 1.ª edição, página 407; e - SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, páginas 252-253.

(3) Neste sentido, além de CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1.ª edição, páginas 285-287, podem ver-se os seguintes acórdãos desta Secção:

- 8-6-1988, proferido no recurso n.º 3424, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 322, página 1241, e em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-89, página 809;

- de 27-9-95, proferido no recurso n.º 16069, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-97, página 2070); e

- de 6-3-96, proferido no recurso n.º 15866).

(4) Neste sentido, pode ver-se o acórdão de 8-6-1988, citado em nota anterior.

Também neste sentido, a propósito da execução contra fiador, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Processo de Execução*, volume I, página 240, onde escreve:

«O artigo 330 do Código Civil declara que o fiador não pode ser compelido a pagar, sem prévia excussão de todos os bens do devedor, isto é, sem que todos os bens do devedor tenham sido penhorados e vendidos ou adjudicados em pagamento. A execução tem, de sacrificar, pois, em primeiro lugar os bens do devedor, e só no caso de esses bens serem insuficientes para assegurar o embolso de credor é que o património do fiador pode ser apreendido e executado.»

4 - O referido n.º 2 do art. 239.º do C.P.T. estabelece que
 2. *O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:*
 a) *Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;*
 b) *Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.*

Este n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., para além de prever como condição do chamamento à execução dos responsáveis subsidiários a inexistência de bens penhoráveis do devedor ou seus sucessores, acrescenta, em alternativa, a hipótese de «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

É com suporte nesta constatação que a recorrente conclui que «se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa».

Que as duas expressões não têm o mesmo significado é irrecusável.

Nã verdade, pode existir falta de bens penhoráveis e o património da primitiva executada não ser suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, como decorre da existência legal de casos de impenhorabilidade de bens que podem ter valor considerável (arts. 822.º e 823.º do C.P.C.).

E podem existir bens penhoráveis, mas o seu valor ser insuficiente para pagamento da dívida.

Por outro lado, referindo-se no n.º 2 do art. 239.º que *qualquer das circunstâncias* indicadas permite o chamamento dos responsáveis subsidiários, tem de concluir-se que as expressões aí empregadas foram utilizadas com a finalidade de abrangerem *situações distintas* e não a uma mesma realidade.

Assim, reportando-se a alínea a) do n.º 2 do art. 239.º às situações em que não existem bens penhoráveis as situações a que se reporta a alínea b), diferentes dessas, terão de ser necessariamente *situações em que existem bens penhoráveis*.

Porém, a interpretação a dar a este artigo 239.º não poderá conter com o princípio básico da responsabilidade subsidiária, condensente com o significado natural da expressão, que é o de tal responsabilidade só existir no caso de a dívida não poder ser cobrada ao devedor originário:

No regime do C.P.T., é inequívoco que a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada é subsidiária, pois, ao contrário do que sucedia com o art. 16.º do C.P.C.I., está expressamente previsto no art. 13.º do C.P.T. o carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à sociedade.

Por outro lado, foi formulada mesmo uma regra geral sobre a responsabilidade por dívidas de outrem, nos termos da qual, essa responsabilidade, na falta de disposição em contrário, é sempre subsidiária (art. 11.º, n.º 1, do C.P.T.).

Assim, o n.º 2 do art. 239.º terá de harmonizar-se com tal regra da subsidiariedade da responsabilidade, de cuja essência faz parte a impossibilidade de exigência do o pagamento da dívidas aos responsáveis subsidiários antes de se adquirir processualmente a certeza jurídica da impossibilidade de pagamento da dívida pelas forças dos bens da primitiva executada.

Pelo que ficou referido, chega-se à conclusão de que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º serão situações em que existem bens penhoráveis - motivo por que não se enquadram na alínea a) -, mas em que é possível formular, com segurança, um juízo

sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda.

5 - Não bastará, porém, a possibilidade de formulação de um qualquer juízo sobre a insuficiência, mesmo nos casos em que ela possa considerar-se como *manifesta*.

Na verdade, mesmo nos casos em que a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido é *manifesta*, não será possível a reversão se não se puder determinar, com exactidão, a *medida* dessa insuficiência, determinação esta que é condição da possibilidade de reversão.

Esta determinação é indispensável, pois o C.P.T. garante ao responsável subsidiário o direito a pagar a dívida por que é responsável sem juros, custas e selos, no prazo previsto para a oposição à execução fiscal, o que pressupõe uma prévia determinação exacta do montante dessa dívida (art. 246.º, n.º 3, do C.P.T.).

O conceito de *manifesta insuficiência* foi utilizado na redacção de 1961 do C.P.C., que vigorou até à adaptação ao Código Civil efectuada em 1961, no art. 828.º, n.º 2, em que se admitia a penhora de bens do fiador quando fossem *manifestamente insuficientes os bens penhorados*.

Porém, tal possibilidade apenas devia reconhecer-se quando o fiador não gozasse do benefício da excussão, que era uma das hipóteses abrangidas por essa disposição, isto é, quando o fiador fosse um responsável principal e não meramente subsidiário. (5)

Por outro lado, nos casos em que existem bens penhoráveis haverá uma parte da dívida que poderá ser paga pelos bens da executada originária.

Por força do princípio da proporcionalidade, que é um dos princípios estruturais do Estado de direito democrático, que vincula o legislador na sua actuação restritiva de direitos e deve nortear toda a actividade da administração pública (arts. 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 3, da Constituição e art. 5.º do Código do Procedimento Administrativo) não será possível afectar os direitos dos responsáveis subsidiários para além do necessário aos fins que se têm em vista.

Por isso, terá de se entender que a possibilidade de reversão, nos casos de existência de bens penhoráveis, terá de ser limitada aos casos em que, para além da formulação de um juízo seguro sobre a insuficiência patrimonial, seja possível também saber o *quantum* dessa insuficiência, para nessa medida, e apenas nela, fazer reverter a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

6 - Do que se referiu, conclui-se, assim, que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º terão de ser situações em que existem bens penhoráveis, mas em que é possível formular, com segu-

(5) Neste sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, em *Processo de Execução*, volume 1, sobre norma idêntica do C.P.C. de 1939

«Daqui se vê que, sendo a execução movida contra o devedor e o fiador, não é profunda a diferença entre o regime a que está sujeito o fiador quando a sua responsabilidade é meramente subsidiária e aquele a que está sujeito quando sobre ele pesa responsabilidade principal. Num e noutro caso o fiador tem o direito de exigir que se sacrifiquem em primeiro lugar os bens do devedor, mas, se é responsável subsidiário, enquanto não se venderem ou adjudicarem todos os bens do devedor, não pode a penhora recair sobre bens de fiador, ainda que seja manifesto que o património daquele é insuficiente para assegurar o pagamento aos credores, ao passo que, sendo principal a responsabilidade do fiador, os bens deste podem ser penhorados antes de executado o activo do devedor, uma vez que isso se afigure necessário.»

rança, não só um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda, mas também um juízo exacto sobre a *medida* da insuficiência

Tratar-se-á, aqui, de situações que não estavam abrangidas pelo art. 146.º do C.P.C.I., em que se condicionava sempre a possibilidade de reversão à existência de bens penhoráveis.

E é precisamente por se tratar de situações distintas das previstas naquele art. 146.º, que se pode explicar que, no art. 239.º, n.º 2, além de se manter na alínea a) um fórmula praticamente idêntica à utilizada naquele art. 146.º, se tenha acrescentado uma outra para indicar situações em que também é permitida a reversão.

7 - A prova da correcção do entendimento que fica exposto não poderá ser feita, no entanto, sem a detecção de situações que obedecem a estes requisitos, pois, se elas não existirem não haveria, na prática, qualquer alteração legislativa.

Nos casos em que existem bens penhoráveis que tenham de ser vendidos para determinar do seu valor real não se poderá, antes da venda, salvo em casos de insuficiência manifesta, formular, com a necessária certeza jurídica, um juízo sobre a insuficiência do património do executado para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Na verdade, como bem observam ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3ª edição, página 492, quando forem penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda, não se poderá concluir, desde logo, pela insuficiência patrimonial da primitiva executada, pois «esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora (pelo próprio escrivão, acentue-se, no caso da penhora de móveis - alínea b) do art. 303.º)».

Mas, mesmo nos casos de insuficiência manifesta, nos casos de bens cujo valor exacto só possa ser determinado através da venda, não se poderá sem ela formular um juízo exacto sobre o quantitativo em falta que, pelo que se disse, é reclamado pela natureza subsidiária da reversão e pelas facultades conferidas por lei aos responsáveis subsidiários.

No entanto, se isto é assim, quanto aos bens cujo valor real, para o processo executivo, só vem a determinar-se através da venda, já o não será em relação a bens que tenham um *valor predeterminado*.

É isso que acontece nos casos em que é feita penhora de dinheiro ou créditos de quantias em dinheiro ou de títulos ou notas de crédito, casos esses enquadráveis nos artigos 306.º, 307.º, 309.º, 310.º, 311.º e 312.º do C.P.T.

Sendo assim, estará encontrado um campo de aplicação possível para a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., distinto do abrangido pelo n.º 1, nas situações em que pela natureza dos bens penhorados, seja possível determinar sem qualquer dúvida o valor máximo do património da executada originária.

A razoabilidade desta solução é, aliás, patente.

Na verdade, as mesmas razões que explicavam que no C.P.C.I. a reversão da execução fosse possível após excussão dos bens do responsável originário e apenas após essa excussão (que eram a existência da certeza jurídico-processual da necessidade de afectação da esfera jurídica dos revertidos e o conhecimento da medida dessa necessidade), valiam perfeitamente para os casos em que embora sem tal prévia excussão se podia obter a mesma certeza.

Por isso, se é certo que a possibilidade de reversão com base na mera insuficiência do património do devedor para satisfação dos créditos fiscais não cabia na previsão do art. 146.º do C.P.C.I., não é menos verdade que, interpretada nos termos descritos, se tratava de uma solução que se justificava por evidente paridade de razão e, por isso, era postulada pelo princípio da coerência valorativa do ordenamento jurídico.

O que significa, assim, que a solução adoptada no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T. não traduzirá uma verdadeira alteração de opções legislativas em relação às já adoptadas no C.P.C.I. nesta matéria, consubstanciando apenas uma extensão, até aos limites de validade da sua razão de ser, de uma opção já feita naquele diploma.

8 - Esta constatação tem um interesse particular numa perspectiva que abarque a globalidade do regime tributário introduzido pelo C.P.T..

Na verdade, no C.P.T. fez-se uma opção por um reforço da vertente garantística do direito processual tributário, que é salientada no seu Preâmbulo, onde se refere a opção da reforma da legislação tributária por «*uma nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus actos.*»

Na mesma linha, o próprio C.P.T., ao arrolar os «princípios da actividade tributária» enuncia logo a seguir ao constitucionalmente consagrado princípio da legalidade, os princípios da *certeza e segurança na definição das situações tributárias*- art. 17.º, alínea b), do C.P.T..

Ora, estaria manifestamente em colisão com estes princípios e directrizes uma solução que, comparada com a estabelecida no revogado Código de Processo das Contribuições e Impostos, consubstanciasse um retrocesso no domínio da vinculação legal da actividade da administração e na certeza e segurança da definição das situações tributárias.

A posição sustentada pela recorrente traduzir-se-ia nesse retrocesso, em toda a linha.

Na verdade, essa solução permitiria a afectação da esfera jurídica dos particulares sem pressupostos definidos legislativamente, pois o juízo sobre a insuficiência teria como suporte exclusivo a visão subjectiva do chefe de repartição de finanças e os pressupostos que ele entendesse adequados.

Esta solução enfermaria de um défice de vinculação manifesto quando comparada com a que o art. 211.º do C.P.C.I. exigia para a demonstração processual da inexistência de bens penhoráveis (semelhantes aos adoptados no art. 318.º do C.P.T.)⁽⁶⁾ e, por isso, estaria ao arrepio do aumento de vinculação legal pretendido.

Este défice será particularmente patente e inaceitável se se tiver em mente que a opção por um aumento da vinculação legal da actividade da administração fiscal não se pode perspectivar como uma mera fôr-

⁽⁶⁾ Exigência de prova testemunhal da inexistência de bens, sendo uma delas presidente da junta de freguesia respectiva para além do dever officioso de averiguação por todos os meios autorização legislativa alcance.

Se bem que, ainda aqui, exista alguma margem de subjectividade na fixação dos pressupostos de reversão que dependerá, em alguma medida, dos conhecimentos pessoais dos intervenientes, um juízo sobre a existência ou inexistência de qualquer bem, dependente de uma mera percepção da realidade, é pela sua própria natureza muito menos subjectivo do que um juízo valorativo.

mula esteticamente bem sonante destinada a ter aplicação nebulosa ou ocasional, pois é manifestado um desígnio tão vincado de o consagrar, que se anunciava como uma « **muito mais** estrita vinculação legal» e de aplicação pela administração fiscal «**em todos os seus actos**».

Por outro lado, a solução sustentada pela recorrente não se pode compaginar também com os referidos princípios da certeza e segurança na definição das situações tributárias, pois, como se referiu, não é possível atingir essa certeza, pelo menos no que concerne à determinação da medida da afectação do património dos revertidos, sem uma prévia determinação precisa do valor do património da executada originária (só alcançável pela venda dos bens, nos casos em que eles não têm um valor predeterminado).

A solução sustentada pela recorrente, assim, está em desarmonia com princípios fundamentais do processo tributário, pelo que é de rejeitar perante a consideração da unidade do sistema jurídico.

Por seu turno, a interpretação do art. 239.º, n.º 2, do C.P.T. adoptada no presente acórdão, está em perfeita sintonia com tais princípios, pois não só mantém o rigor máximo razoavelmente exigível na determinação da insuficiência do património da executada originária (o mesmo adoptado para apreciação da prévia excussão dos bens desta), como terá pressupostos rigorosamente estabelecidos na lei: a reversão só será viável quando o produto da venda dos bens conhecidos à executada originária ou o valor dos bens de valor predeterminado ou a soma de ambos seja inferior ao dos créditos fiscais exequendos.

A solução aqui adoptada será mesmo a reclamada pela coerência valorativa do sistema jurídico, pois permite constatar que a evolução legislativa consubstanciada naquele art. 239.º, n.º 2, vai não só até onde *podia* ter ido sem contender com os princípios referidos, mas também vai até onde *devia* ter ido, por valerem quanto a ela as exigências de vinculação, certeza e segurança, que são pressupostos da possibilidade de reversão.

Por isso, sendo uma solução perfeita a consagrada no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T., nesta interpretação, será ela também, necessariamente, a solução mais acertada, e, por isso, a que tem de se presumir ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

9 - Aplicando este entendimento ao caso dos autos, constata-se que não se está perante uma situação em que seja possível a reversão da execução fiscal.

Desde logo, não resultou provado sequer que haja insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, pois não se provou qual o valor desse património.

Em segundo lugar, mesmo que se provassem os pressupostos em que assentou o despacho em que se decidiu a reversão (7), não haveria suporte para a decidir, pois o que releva para efeitos da possibilidade de reversão, em cada processo, é a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido que são objecto desse mesmo processo e não a eventual insuficiência desse património para pagamento da totalidade das dívidas que se pretendem cobrar em vários processos.

(7) Transcrito na alínea o) do probatório com remissão para a alínea n) do mesmo.

Na verdade, mesmo que se entendesse, como entendeu a administração fiscal ⁽⁸⁾, ser manifesta a insuficiência do património da executada originária para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, estando bens penhorados que não têm um valor predeterminado, não se poderia conhecer a medida dessa insuficiência, que é condição da reversão.

10 - No caso dos autos, há ainda outra razão para não aceitar a actuação da administração fiscal que deriva do facto de não se estar perante uma reversão da execução nos termos e com as consequências imediatas previstas na lei de prosseguimento da execução contra o responsável subsidiário.

Com efeito, a administração fiscal criou um verdadeiro procedimento especial, não previsto expressamente na lei, para garantia dos seus direitos, constituído por uma penhora «cautelar» seguida de citação própria do processo de execução fiscal, mas sem venda imediata.

Na verdade, no caso, a administração fiscal, deixando entrever que está consciente da impossibilidade legal de fazer prosseguir a execução sobre os bens do responsável subsidiário antes da excussão dos bens da executada originária, pretendeu apenas levar a cabo uma reversão «cautelar», na sequência da qual os bens dos responsáveis subsidiários não seriam vendidos após excussão dos bens da executada originária e só o seriam na medida da diferença entre o que fosse pago por aquela e a totalidade da dívida. A penhora dos bens dos responsáveis subsidiários tinha apenas, como fim imediato declarado e comunicado aos revertidos, garantir o pagamento da dívida que a executada originária pretendeu pagar ao abrigo do Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, garantia esta que é exigida pelo art. 4.º, n.º 2, deste diploma - alíneas n) e o) da matéria de facto fixada.

Por um lado, é de notar que apesar de se fazer referência a uma reversão cautelar, a ter seguimento apenas após excussão dos bens da executada originária e pelo que faltasse pagar, não se deixou de citar os responsáveis subsidiários, de imediato, para pagamento da dívida - alínea q) da matéria de facto fixada. Ao fazer-se a notificação para efectivação deste pagamento pela totalidade da dívida, impondo-se aos responsáveis subsidiários, antes da excussão dos bens da executada originária, a obrigação de pagarem a dívida sob pena de perderem o direito ao não pagamento de juros, custas e selos que a lei confere a quem o faz - este direito é assegurado pelo n.º 3 do art. 246.º do C.P.T. - está-se, de alguma forma, a fazer prosseguir de imediato a execução contra os responsáveis subsidiários, pelo que será de manter, perante este procedimento, os obstáculos que se colocaram à possibilidade de reversão tal como se prevê no C.P.T..

Por outro lado, a suspensão da execução fiscal é proibida por lei, salvo em casos especialmente previstos na lei - art. 108.º, n.º 3, do C.P.T.

Esta norma, ao referir a possibilidade de suspensão nos «casos *especialmente* previstos», e não referir, simplesmente, tal possibilidade nos «casos previstos na lei», visa claramente não permitir a suspensão nos casos em que não haja uma previsão expressa das circunstâncias em que ela é possível.

(8) Alínea n) da matéria de facto fixada.

Por isso, será de afastar tal possibilidade não só nos casos em que não exista qualquer cobertura legal, mas também no caso previsto na lei por *forma genérica* (e não *especial*) constante dos arts. 276.º, n.º 1, alínea c), e 279.º, n.º 1, parte final (suspensão quando ocorrer motivo justificado não especificado).

Sendo assim, não estando prevista na lei a possibilidade de suspensão em casos deste tipo, terá de concluir-se pela sua ilegalidade.

Para além disso, não seria sequer necessária uma proibição expressa para ter de se considerar ilegal a referida actuação da administração fiscal.

Na verdade, esta, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da C.R.P., reconhecido também 17.º, alínea a), do C.P.T. e concretizado no art. 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que

Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art. 2.º deste Código (n.º 4 do mesmo artigo na redacção vigente à data em que foi decidida a reversão).

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter *«uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»*. (9)

«Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a Lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.» (10)

(9) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1ª edição página 32.

(10) MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102.

Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que

«As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)»

Em sentido semelhante a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56.

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a Lei não proíbe, antes impõe que lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

Aplicando este princípio ao caso dos autos, tem de se considerar ilegal a actuação da administração fiscal.

Com efeito, não existe qualquer norma que permita a reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários com fins cautelares, com suspensão da tramitação do processo de execução fiscal subsequente à penhora e citação daqueles.

Por isso, perante este princípio da legalidade, terá de considerar-se ilegal aquela actuação, pois a administração fiscal só estaria autorizada a utilizar, para fins cautelares, os meios previstos na lei, se estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a sua utilização, designadamente do arresto ou do arrolamento, previstos nos arts. 157.º, 161.º e 296.º do C.P.T.

Assim, não era permitido à administração fiscal criar outros meios cautelares sem suporte legal, designadamente dar à penhora esses fins, diferentes daqueles que a lei lhe atribui, e conseguir obter os efeitos práticos do arresto sem que estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a admissibilidade.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar-se, com esta fundamentação, a sentença recorrida.

Sem custas, por a recorrente delas estar isenta (art. 2º da Tabela de Custas).

Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar-se a sentença recorrida.

Sem custas, por a recorrente dela estar isenta (art. 2º da Tabela de Custas).

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator por vencimento) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Limão* (vencido por entender que, no domínio do art.º 239º C.P.T., a reversão contra os responsáveis subsidiários não depende da queixa excussão do património do devedor originário mas da mera insuficiência deste para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.)

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Excussão de todo o património do devedor originário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A insuficiência de bens do devedor originário constitui pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária.*
- 2 — *Por isso, enquanto não tiver sido executado todo o património desse devedor, em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário.*
- 3 — *A verificação do pressuposto, atudido em 1, gera a ilegitimidade do executado subsidiário e é fundamento de oposição subsumível à al. b) do n.º 1 do artº 286º do CPT., determinando a extinção da instância executiva e não apenas a sua suspensão.*

Recurso nº 21 384; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, de 96.04.12, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Rogério Francisco do Couto, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto, todos com os sinais dos autos, sob fundamento de que se verificava a ilegitimidade destes, por ter sido ordenada a reversão da execução sem que estivessem executados todos os bens da originária devedora, a sociedade Indústrias Joaquim Francisco Couto & Filhos, S.A., dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A recorrente pretexta, em resumo, que, ao contrário do entendido, poderá ordenar-se, nos termos do n.º 2 do art.º 239º do C.P.T., a reversão da execução contra o devedor subsidiário ainda que não esteja executada a totalidade do património do devedor originário desde que, nessa altura, se afigure ser insuficiente o património do devedor, constituindo esta possibilidade uma alteração do regime anteriormente vigente no domínio do C.P.C.I..

3. Os recorridos contra-alegaram defendendo não ter sentido a tese da recorrente porquanto ela afrontaria os valores da segurança e certeza das relações jurídicas, estaria em desconformidade com o propósito do legislador do CPT de sujeitar a actividade da administração fiscal a uma estrita vinculação e propiciaria o subjectivismo e arbitrariedade do Fisco, levando, além disso, ao resultado da execução poder prosseguir simultaneamente contra o devedor originário e subsidiário e deste poder estar amarrado a uma execução muitas vezes suspensa *sine die*.

4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu bem fundado parecer em que opina pelo não provimento do recurso.

B - A fundamentação.

1. A questão decidenda.

É a de saber se poderá ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário sem que se mostre executado o património do devedor originário quando se afigure serem insuficientes os bens deste que foram penhorados.

2. A matéria de facto.

O quadro fáctico dado como provado na decisão recorrida é o seguinte:

a)- Corre termos pela 4.ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira sob o n.º 100538.3/94 um processo de execução fiscal contra Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA, para cobrança coerciva da quantia de 315 235\$00 e acrescido.

b)- Essa execução foi instaurada com base em certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de juros compensatórios de IVA do ano de 1992.

c)- Contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329 818 767\$00.

d)- Nessas execuções foram penhorados diversos bens da executada.

e)- Tais bens ainda não foram vendidos.

f)- Em 9 de Julho de 1993, a executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL. n.º 177/86, de 2 de Julho.

g)- Por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção (processo n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível) foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo.

h)- A Fazenda Pública não votou aquela medida.

i)- Por escritura pública de 13 de Julho de 1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da executada ao Banco Totta & Açores, ao Banco Português do Atlântico e à União de Bancos Portugueses, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno às referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no referido processo.

j)- Nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas.

l)- Ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra referida.

m)- Em 31 de Outubro de 1994, a executada fez dar entrada na 4.ª RFSSMF de um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL. n.º 225/94.

n)- Em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução referido na al. a) informação sobre aquele requerimento em que se deixou escrito:

« A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros processos de execução fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos.

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos.

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão

desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos.

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e do acrescido, tendo em conta o disposto no art.º 282º do Código de Processo Tributário, para o qual nos remete o n.º 2 do art.º 4º do DL. n.º 225/94 de 5 de Setembro».

o)- No mesmo dia 30 de Novembro de 1994, o Chefe da 4.ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«Tendo em conta a informação retro e o disposto no art.º 13º e al. b) do art.º 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos SA possui bens, os quais se encontram penhorados por esta repartição de finanças, porém, e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. n.º 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

-Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

p)- Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em al. a) e cada um dos 1.º, 3.º e 5.º Oponentes. «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens...», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança.

q)- Em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4.ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes nos seguintes termos:

«...foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art.º 239º al. b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art.º 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)».

r)- Em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 3.º e 4.º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte.

s)- A presente oposição deu entrada na 4.ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

3. Do mérito do recurso.

Ao configurar a obrigação de responsabilidade dos gerentes e outros participantes pela gestão das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas fiscais como uma responsabilidade subsidiária, (art.ºs 16º do CPCI, 13º do D.L. n.º 103/80, único do DL. n.º 68/87 e 13º do CPT), a lei erigiu a insuficiência do património ou bens da originária devedora para as solver num dos pressupostos da respectiva obrigação *ex lege*: o devedor subsidiário só é responsável pela obrigação na medida em que e quando ela não for cumprida à custa de todo o património do devedor originário.

As normas dos artigos 239º, n.º 2 e 245º do C.P.T., que prevêm a legitimidade dos executados subsidiários e autorizam a reversão da execução contra os mesmos, em caso de falta ou insuficiência de bens do originário devedor, representam, deste modo, a mera efectivação, ao nível do processo executivo, do regime substantivo daquela obrigação, é com esse sentido que têm de ser lidas.

Elas limitam-se a evidenciar as consequências que em sede de processo executivo a obrigação de responsabilidade subsidiária alcança, no que toca à legitimidade (passiva) das partes e ao aproveitamento do processo antes instaurado contra o devedor originário.

Os preceitos não visam acrescentar nada de novo aos termos substantivos da obrigação, ao contrário do que a recorrente defende e também foi sufragado num recente acórdão, ainda inédito deste tribunal (de 12/02/97, in Rec. 21 300), tendo apenas o significado de enunciar qual é o modo como se efectiva em juízo o direito reconhecido pela ordem jurídica ao seu titular (o Estado), dentro do axioma jurídico de que a todo o direito corresponde um processo para o realizar ou efectuar em juízo (cfr. art.ºs 20º da CRP e 2º CPC).

Os termos em que se encontra afirmada a legitimidade processual dos responsáveis subsidiários e autorizada a reversão contra eles da execução fiscal quedam-se pelo valor de um mero corolário, ao nível adjectivo, do pressuposto substantivo da obrigação segundo o qual cumprimento do devedor subsidiário só responde depois de executido o património do devedor originário, no momento soberano em que ele afirma a sua eficácia.

O que tais normas significam, ao fim e ao cabo, é o modo como em juízo se afirma o regime de funcionamento e de operatividade da obrigação de responsabilidade subsidiária perante a exigência do pagamento coactivo da obrigação exequenda ao devedor originário: a exigibilidade da obrigação exequenda do devedor subsidiário.

São normas que se assemelham às que no Código Civil - art.ºs 638º e segs.- regulam o benefício da excussão por banda do fiador.

Enquanto não estiver exaurido todo o património do devedor originário não poderá legitimamente falar-se de que o credor não tenha ainda nele uma garantia de cumprimento coactivo.

Enquanto existir, ele continua a ser uma garantia comum dos credores (art.º 817º do C.C.).

Só quando não exista à partida qualquer património para executar, ou, havendo-o, ele tenha sido já liquidado através da venda executiva ou da adjudicação dos bens e o respectivo valor utilizado no pagamento parcial ou insuficiente da obrigação exequenda, é que se mostrará autorizado o chamamento do devedor subsidiário para vir cumprir a obrigação "garantida".

A eficácia da obrigação de responsabilidade subsidiária só se despoleta perante a inexistência inicial ou provocada pela excussão do património do devedor originário.

Os efeitos decorrentes da subsidiariedade da obrigação, e sob pena de o devedor subsidiário ser convertido num devedor primário, não permitem outro entendimento: enquanto não for executado todo o património do devedor originário, o devedor subsidiário apareceria a cumprir a título principal.

Esta lógica tanto vale para o caso em que o património do devedor é executado, singularmente, para satisfação de um credor (neste sentido, o Ac. deste tribunal, de 88.06.08, in Acs. Dts. 322, págs. 1241), como, colectivamente, para satisfação de todos os credores, não bastando que todos os bens hajam sido penhorados no processo de execução fiscal ou apreendidos para a massa falida no processo de falência (neste pendor decidiram os Acs. deste tribunal de 96.03.06, in Rec. 15 866, e de 96.12.04, in Rec. 20 917).

Também, no caso da execução universal ou colectiva dos bens do devedor originário, só será possível falar da insuficiência do património do devedor originário quando todos os bens da massa falida tiverem sido vendidos e o seu produto repartido em pagamento pelos diversos créditos que se tenham apresentado à reclamação aberta a todos os credores e tenham sido verificados e graduados para aquele pagamento.

Só o entendimento que se sufraga explica, de forma coerente, o regime que o legislador adoptou, nos art.ºs 264º e 265º do C.P.T., para as hipóteses dos processos de recuperação de empresas e de declaração de falência do devedor originário, de mandar sustar os termos de todos os processos de execução fiscal pendentes e os novos após a instauração, de ordenar a sua remessa ao tribunal em que tais processos pendam e a sua devolução ao juízo fiscal apenas quando cesse aquele regime ou o processo de falência e de permitir o prosseguimento do mesmo processo fiscal só depois de tal devolução.

Na verdade, tendo-se previsto o prosseguimento do processo perante a administração fiscal só depois da devolução, tal quer dizer que só se autorizou esse prosseguimento depois de todo o património do devedor originário ter sido executado, no caso de ter sido consumada a falência, dado que aquela devolução só acontece depois deste fenómeno se verificar.

Aliás, haverá um caso de responsabilidade subsidiária que só poderá ser efectivada mesmo depois de finda a falência, a menos que se sustentasse, contra a lei expressa (n.º 1 do art.º 264º do CPT), que também nesse caso o Fisco poderia praticar o acto da reversão em processo que legalmente tinha de considerar-se suspenso.

Referimo-nos à responsabilidade do administrador da massa falida, prevista no n.º 2 do art.º 265º do CPT, e não se vê porque razão haveria ele de ter tratamento diferente dos demais.

Não vale fazer finca-pé contra o sustentado e a favor da tese da recorrente com os termos verbais do n.º 2 do art.º 239º e *maxime* com o argumento de que, ao ter adicionado o teor da sua al. b) ao que antes dispunha no art.º 146º do CPCl., o legislador do CPT quis adicionar mais o fundamento aí referido.

E, reforçando a plausibilidade deste sentido, poder-se-ia, ainda, cogitar que com tal alínea se visaria resolver em certo sentido a questão que antes se pusera no foro e na administração.

É que os termos da lei tanto permitem uma como outra leituras.

Tomados os seus termos de «inexistência de bens penhoráveis» e de «insuficiência do património de devedor» em sentido dinâmico, em relação a um dos momentos do processo, como é do da penhora, sai privilegiada a tese da recorrente; tomados em sentido estático, de afirmação de princípio legal de quando é que se considera legal a reversão, sai reforçado o entendimento que se defende.

Segundo o último sentido, ao falar-se de inexistência e de insuficiência, apenas se quis deixar consignado que, em termos absolutos (como são àqueles que normalmente são utilizados na linguagem jurídica), a reversão tanto pode ter lugar quando se verifique uma situação em que o devedor originário não tem qualquer património que deva ser penhorado, como quando o tem mas se venha a constatar que, após a sua excussão, ele é insuficiente.

Só que a primeira tese apenas tem a seu favor o argumento literal e de fraca expressão dada a polissemia do preceito.

Em primeiro lugar, não tem o mínimo sentido lógico-jurídico referenciar a legitimidade processual, que é sempre uma decorrência dos termos em que a relação material está conformada, a quaisquer vicissitudes processuais ocoríveis no decurso do processo, como é o da penhora e o do valor dos bens a que respeite.

Por outro lado, o entendimento por que se bate a recorrente implicaria que se admitisse que o legislador teria abandonado o sentido tradicionalmente conferido no mundo jurídico à subsidiariedade da obrigação e passado a conformá-la em termos que permitiam que o cumprimento da obrigação pudesse estar a ser simultaneamente exigido dos dois devedores, conquanto obrigados em grau diferente, e a converter, ao mesmo tempo, a reversão numa nova categoria de garantia especial das obrigações do Estado.

Por esta via estaria a criar-se uma nova garantia substantiva do cumprimento da obrigação de responsabilidade subsidiária, com a natureza de um arresto processual preventivo erigido à margem do previsto na lei geral (art.º 157º do C.P.T.) e sem estar subordinado aos seus fundamentos objectivos e subjectivos e a transformar, neste domínio, a possibilidade de recurso à garantia real das obrigações da impugnação pauliana, prevista no art.º 610º do C. Civil, em simples expediente supletivo a ser usado apenas nos casos em que a administração não tivesse sido diligente na reversão contra o devedor subsidiário.

Dir-se-á que o respeito pela subsidiariedade da obrigação poderá ser conseguido pela via da sustação dos termos do processo em relação ao devedor subsidiário.

Mas a Lei não prevê tal sustação de modo a legitimar a manutenção durante esse tempo dos efeitos gravosos da penhora dos seus bens.

Depois, esta limitação dos direitos de propriedade parece atentar contra os princípios constitucionais da necessidade, considerados em função do princípio rector do processo de execução fiscal da celeridade e das garantias gerais de que os créditos fiscais gozam, e da proporcionalidade (art.º 18º n.º 3 da CRP), pelo menos nos casos em que a sustação possa ser longa e por causa não imputável ao devedor subsidiário, como acontece notoriamente nos casos de falência.

Mas há mais. É que o chamamento à execução do devedor subsidiário sem estar executado todo o património do devedor originário não lhe permite saber, no tempo assinalado pelo art.º 246º do CPT, qual é o montante não cumprido da obrigação pela qual tem de responder.

Acresce que a tese da recorrente teria necessariamente de conduzir ao resultado de ter de admitir-se a possibilidade de prestação de uma caução ou depósito condicional por banda do devedor subsidiário como único modo de obstar à penhora dos seus bens.

Ora, tal prestação não só não se acha prevista na lei, como seria manifestamente atentatória dos referidos princípios constitucionais quando contrastados quer com as garantias especiais de que os créditos fiscais gozam quer com a possibilidade de uso das garantias gerais das obrigações.

Finalmente, na sequência do que alega a recorrida e secundado pelo senhor juiz, poder-se-á acrescentar que, respeitando a reversão a um domínio (o patrimonial) que tanto respeito tem merecido pelo legislador, ao ponto, inclusive, de ter justificado historicamente o princípio da legalidade tributária, não é credível que o legislador a tenha querido deixar dependente apenas de um juízo subjectivo de integração de um conceito indeterminado, de um juízo subjectivo da administração fiscal de aplicação do conceito indeterminado da «insuficiência de bens», e isto tudo sem que abertamente o assumisse, de modo a justificar o recurso a tal forma de normaçoão.

Mas, mesmo admitindo-se, a título de princípio, a possibilidade de reversão nos termos defendidos pela recorrente, sempre se poderá dizer repetindo uma ideia já acima exposta, mas usando os termos do parecer do Ex.mo. Procurador-Geral, no seu parecer, que «a declaração de falência ou a adopção de qualquer medida visando a recuperação da empresa executada originariamente, só por si (como se fez neste caso, acrescentamos nós), não permite sequer qualquer juízo de probabilidade sobre a insuficiência ou não do património do falido para assegurar o pagamento das dívidas, já que ela não depende, necessariamente, desta suficiência ou insuficiência, mas sim da possibilidade ou não da satisfação pontual de obrigações e da falta de liquidez - art.ºs 8.ºn.ºs 1, al. a), b) e c) e 3 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo DL. n.º 132/93, de 23 de Abril, e artigos 1140.º, n.º 1 e artigo 1174.ºn.º 1, al. a) e c) do Código de Processo Civil» e, ainda, que «mesmo que se entendesse que a situação de falência indiciava insuficiência do património da executada originária para cobrir as suas dívidas, não poderia, sem mais, decretar-se a reversão, uma vez que o que releva para esta não é a insuficiência do património para o pagamento da totalidade das dívidas, mas sim a insuficiência para o pagamento das dívidas fiscais».

Temos, portanto, de concluir que a reversão só poderá ser ordenada quando esteja executado todo o património do devedor originário e não tenha sido dado pagamento com ele às dívidas fiscais.

Como é evidente, contendo a falta de excussão do património do originário devedor subsidiário nessas circunstâncias com a existência, em concreto, da sua obrigação de responsabilidade pela dívida exequenda, a sua falta apenas poderá determinar a extinção da instância executiva em relação a ele.

Ele é, por enquanto, parte substantivamente ilegítima pela dívida exequenda e, como tal, poderá opor-se à execução nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT.

Só poderá efectuar-se a modificação subjectiva da instância executiva, introduzindo nela um sujeito diferente, através da reversão, quando se tenha por verificado o pressuposto da falta ou insuficiência

dos bens dos devedor originário, entendidas nos termos que foram expostos.

Até lá, o devedor subsidiário não pode ser parte no processo executivo.

A solução da suspensão do processo executivo, em vez da extinção, em caso de ilegalidade da reversão, por não estar verificado o referido pressuposto, levaria ao resultado ilegítimo de se estar a sujeitar alguém à eficácia de uma certa obrigação legal sem que, previamente, se tivesse definido se ela existia e quais os seu termos quantitativos, como acima se demonstrou.

Fazendo aplicação desta doutrina ao caso dos autos torna-se evidente que a sentença recorrida julgou bem e merece ser confirmada, pois aquando da reversão, conforme transparece do probatório, o património da devedora originária que se encontrava penhorado ainda não tinha sido vendido e não se tornava possível afirmar, sem mais, em face simplesmente do montante dos créditos fiscais, como fez a administração, que ele não era suficiente para os pagar.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 1998 — *Benjamim Rodrigues — Costa Reis — José Almeida Lopes* (vencido; pois a Lei nova bastava-se com a insuficiência dos bens do executado originário, não sendo necessário a excussão para operar a reversão) — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto, é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 21.454: Recorrente: Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás doutra sentença proferida pelo TT de 1.^a instância de Aveiro que julgou improcedente a opposição deduzida à execução fiscal antes instaurada para pagamento da quantia de 4.592.190\$00 devida ao Centro Regional de Segurança Social pela firma Soares Alves e C.^a Limitada, referente aos anos de 1988, 1990 e 1991, na parte em que manteve a ordenada penhora do direito e acção à herança indivisa aberta por óbito de seu pai, Antenor Soares Alves, responsável subsidiário daquela dívida, dela interpôs o presente recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Com as douts alegações atempadamente apresentadas o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. *Em 22-20-93 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.*

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 efectuada com a citação do oponente, pois só nessa data ele toma conhecimento da penhora do quinhão hereditário.*

6. *E isto em obediência ao artigo 862.^o do C.P.C..*

7. *Por isso, quando o oponente é citado em 4/11/63 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 1.277.^o, vendido em 15/7/93.*

11. *A entender-se que existia quinhão hereditário à data da citação, quando com o requerimento inicial da opposição 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 nos diz expressamente o artigo 315.^o alínea d) do C.P.T., norma que só aparece com o Decreto-Lei 154/91, de 23 de Abril.*

13. *É que veio acabar definitivamente com toda a polémica até aí existente.*

14. *Norma que já estava implícita no artigo 842.^o n.º 2 do C.P.C. de 1939, eliminada em 1967 pelo Decreto-Lei 47.690, mas que, por conter matéria de direito substantivo, passou para o artigo 823.^o do Código Civil de 1966.*

15. O artigo 819º do Código Civil não vai contra esta solução, pois ele 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 alínea c) do artigo 315º do C.P.T., ao estipular que, havendo inventário judicial a correr, 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 alínea h) do número 1 do artigo 286º do C.P.T.

19. Violou, por isso, o Meritíssimo Juiz com a sentença proferida, entre outros, os artigos 862º n.º 1 alínea h) do C.P.C., o artigo 823 do Código Civil e os artigos 286 n.º 1 alínea h) e 315 alínea d), ambos do C.P.T.

Conclui pedindo a revogação da sentença jurisdicionalmente impugnada e a procedência da oposição à execução fiscal antes apresentada.

Contra-alegou tempestivamente também a Fazenda Pública sustentando a incensurabilidade da decisão impugnada e a conseqüente improcedência do recurso com base na argumentação seguinte:

A penhora do quinhão hereditário foi efectuada em data anterior à outorga da partilha judicial da herança:

Simplesmente, como, aliás, o próprio recorrente alega, a penhora do direito converteu-se automaticamente na penhora dos bens com que a quota foi preenchida;

Em síntese, a penhora recaiu sobre um bem do executado ora recorrente - quinhão hereditário - concretizando-se, por força de conversão automática, sobre os bens com que o quinhão hereditário veio a ser preenchido;

Não ocorre assim fundamento de oposição à execução, como bem decidiu a douta sentença recorrida.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer suscitando questão prévia da incompetência hierárquica desta Secção para conhecer do presente recurso, nos termos dos arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e art. 167 do Código de Processo Tributário.

Uma vez que, evidencia, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, o Recorrente invoca factos - conclusões 1ª, 2ª e 9ª - que não só não foram dados como provados na sindicada decisão, como, conseqüentemente, nela não foram considerados.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre o merecimento da questão prévia suscitada, nada foi requerido.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da incompetência hierárquica.

Esta, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é não só do conhecimento oficioso, como pode ser arguida, também, pelo

Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantemo-lo desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Tribunal Administrativo.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente e que consta das alíneas a) e a l), ponto 2.1; da aliás douta sentença em crise, que aqui se dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, e vistos o teor e conteúdo das transcritas conclusões 1.ª, 2.ª e 9.ª, impõe-se, na verdade, concluir que, com elas, o Recorrente suscita, invocando, factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F., à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2.ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1 do citado art. 32.º.

Daí que, consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Face ao disposto nos invocados preceitos legais, este Supremo Tribunal vem, na verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, como aliás doutrinadamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, o acórdão de 04-05-94 proferido no processo n.º 17.643.

Esta apreciação envolve já, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser jurado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos, questão prévia que tem de ser decidida abstracto da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando

ainda questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a acolher.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ex.mo. Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º n.º 3, do C.P.T., indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Reclamação para a conferência. Notificação para alegações. Não indicação do número do processo na 1.ª instância. Contagem do prazo para alegações. Requerimento de informações adicionais. Impossibilidade de suspensão do prazo para alegar.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A notificação para apresentação de alegações em recurso jurisdicional interposto de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância para o Supremo Tribunal Administrativo deve conter o número do processo neste último Tribunal, a Secção onde o mesmo corre e o fim a que a mesma se destina, não sendo necessário incluir a indicação do número do processo na 1.ª instância.*
- 2 — *Se o notificado carecer de informações adicionais, deve obtê-las através da Secretaria do Tribunal ou pedir a confiança do processo.*

3 — *Não existe qualquer norma legal que autorize que o prazo para apresentação de alegações seja suspenso.*

Recurso: 21523; Recorrente: António Medeiros da Ponte; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - ANTÓNIO MEDEIROS DA PONTE, residente em Capelas, vem reclamar para a conferência do despacho do Relator de fls. 188.

O reclamante interpôs recurso de uma decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro proferida em processo de oposição à execução fiscal, tendo manifestado intenção de alegar neste Supremo Tribunal Administrativo.

Na sequência da distribuição, o reclamante foi avisado da mesma e ficou a conhecer através do respectivo aviso o número que o processo ficou a ter neste Supremo Tribunal Administrativo e a respectiva Secção.

Por carta registada expedida em 14-3-97, que se considera recebida em 17-3-97, em conformidade com o preceituado no art. 66.º, n.º 1, do C.P.T., o reclamante foi notificado para alegações, através do modelo impresso que consta de fls. 187.

Em 21-3-97, o ora reclamante apresentou o requerimento de fls. 184, nos seguintes termos:

O recorrente interpôs recurso para este Tribunal de sentenças proferidas em três processos distintos.

De cada vez que o recorrente recebeu documentação referente a estes processos, as referências oficiais e a numeração respectiva era tão variada que o recorrente teve sempre sérias dúvidas de identificação.

Os recursos foram interpostos nos processos de oposição n.ºs 14, 17 e 21/93.

Cada um deles assumiu novo número neste Tribunal.

A notificação que o ora recorrente recebeu não traz a referência do processo de oposição em 1.º instância de cuja sentença se recorreu - junta cópia da notificação.

Assim fica o recorrente impossibilitado de identificar a sentença de alegar consequentemente.

As notificações devem conter todos os elementos necessários à sua compreensão - art. 228.º do C.P.C..

Nos termos e nos demais de direito, R. a V. Ex.º a indicação do processo de oposição a que se refere esta notificação com suspensão imediata do prazo para alegações até ao recebimento daquela informação.

Na notificação enviada ao reclamante através da carta expedida em 14-3-97, foi indicado o seu nome e o número do processo neste Supremo Tribunal Administrativo e a Secção respectiva, bem como o fim a que se destinava a notificação («para alegações»);

Sobre este requerimento recaiu o despacho reclamado, proferido em 14-4-97, que tem o seguinte teor:

«Informe-se qual é o processo mas com a advertência de que não se abre novo prazo para alegar, por o recorrente poder pedir a confiança do processo ou pedir esclarecimento à Secretaria deste Supremo Tribunal Administrativo.».

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública defende, em suma, que é elemento bastante para a plena compreensão do facto notificado às partes para alegações a indicação do número de recurso, do Tribunal e secção e identificação das partes, o que tudo consta do ofício respectivo e que cabe ao mandatário judicial, no exercício dos deveres gerais do mandato, diligenciar pela obtenção dos demais elementos, designadamente a confiança do processo, nos termos do art. 169.º do C.P.C..

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o despacho reclamado admite reclamação, por não poder ser considerado como de mero expediente, e de que deve ser indeferida a reclamação e julgado deserto o recurso, por, em suma, a indicação do número do processo e a secção onde corre termos neste Supremo bastarem para o reclamante identificar o recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto da reclamação reconduz-se à de saber se a notificação efectuada ao reclamante, através do documento de fls. 187, foi devidamente efectuada.

Na verdade, se o foi, aquela notificação produz os efeitos legais; se não o foi, ela não é eficaz para determinar o início do prazo para alegações.

A notificação referida obedece aos termos de um modelo impresso que é usualmente utilizado na generalidade de notificações que são efectuadas por este Supremo Tribunal Administrativo para o fim a que se destinava esta.

Os elementos nela contidos são de considerar suficientes para o notificado apresentar as alegações, pois através dela ficar a saber o número do processo a que elas se reportam e a Secção a que devem ser enviadas.

Se o reclamante necessitava de elementos adicionais poderia pedir a confiança do processo ou obter informação através da Secretaria deste Supremo Tribunal Administrativo, como se refere no despacho reclamado, direitos estes assegurados pelo art. 59.º do C.P.T. e pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 84/84, de 16 de Março.

Porém, tendo a notificação referida todos os elementos que deveria conter para informar suficientemente o reclamante do fim a que se destinava a notificação e do processo a que ela respeitava, não existe qualquer suporte legal para a suspensão da contagem do prazo para alegações que o reclamante requereu.

Na verdade, os prazos judiciais correm continuamente e não há qualquer norma legal que autorize a suspensão requerida (art. 144.º do C.P.C.).

Por outro lado, contendo a referida notificação os elementos necessários, também não havia razão para proceder a nova notificação para o mesmo fim de apresentação de alegações, o que, aliás, o reclamante nem requereu no referido requerimento.

Assim, é correcta a posição assumida no despacho reclamado, pelo que se acorda em mantê-lo e em indeferir a reclamação.

3 - Não se toma posição sobre a deserção do recurso sugerida pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, por tal matéria ser, em primeira linha, da competência do relator - art. 9.º, n.º 1, alínea f), da L.P.T.A..

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 12.000\$00.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

*Recurso para a Secção do Contencioso Tributário do STA.
Fixação da causa.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa efectuadas na instância recorrida, não se inscreve nos poderes de cognição da Secção do Contencioso Tributário do STA nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1ª instância.*
- 2 — *E são erros de tal natureza os invocados em recurso contra a decisão proferida na instância acerca da motivação real de uma correcção administrativa do lucro tributável para efeitos de contribuição industrial.*
- 3 — *Não há falta de fundamentação do acto administrativo se o iter lógico respectivo dá a saber a um destinatário normal o necessário para que este opte conscientemente pela aceitação da legalidade do acto ou pelo uso dos meios procedimentais ao seu alcance.*

Recurso: 22 003; Recorrente: RAR – Refinarias de Açúcar Reunidas, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TT 2ª Instância que concedeu provimento ao recurso da Fª.Pª. da sentença da 1ª instância que havia julgado procedente a impugnação da liquidação de contribuição Industrial, Grupo A, Imposto Extraordinário sobre Lucros e derrama, relativamente ao exercício de 1986, deduzida por RAR -Refinarias de Açúcar Reunidas SA, revogando a dita sentença e mantendo a liquidação impugnada, veio a lte recorrer, concluindo a sustentar que:

- a divergência entre contribuinte e fisco não é em matéria de qualificação do consumo das ramas de açúcar que constituíam o *stock* da Rte em 28.2.86 como custo fiscal, mas sim no que toca à quantificação do custo, no que respeita ao seu montante (763 774\$10 para a Administração, 1 902 377 879\$00 para a Rte);

- essa divergência existe porque a Administração não aceitou o critério da Rte sobre a valoração do *stock* de ramas em 28.2.86 pelo preço de reposição, entendendo que a valoração seria de fazer pelo custo de aquisição;

-ora, o custo das existências vendidas e consumidas não tem que coincidir com o custo de aquisição das mesmas, podendo decorrer de cálculos elaborados pela empresa, tanto mais que o art. 380 do CCI permite valorar as existências a preços de reposição ou de venda constantes de elementos oficiais ou de outros considerados idóneos;

-se na declaração mod. 2 a Rte indicou como critério usado o do custo de aquisição tal se deve a que a 31.12 todo o *stock* de ramas exis-

tente em 28.2 havia sido consumido e por isso todo o *stock* no fim do exercício respeitava a ramas adquiridas ao preço comunitário, vigente a partir de 1.3.86;

- a Administração está, por isso, a manifestar divergência com o contribuinte quanto ao método de determinação do lucro tributável, pelo que se impunha a aplicação do art. 138º do CCI, decorrendo da não aplicação deste a ilegalidade das liquidações impugnadas;

- sem prescindir, o despacho de "concordo" aposto no relatório de exame à escrita não constitui a fundamentação do acto tributário de que resultaram as liquidações impugnadas, enfermado estas de falta de fundamentação, sendo, por isso, ilegais, o que confere à Rte pagadora direito a juros indemnizatórios.

Teriam sido pelo acórdão recorrido violados os arts. 22º, 26º e 138º do CCI, o DL 256-A/77, de 17.6, e arts. 19º/b, 21º e 82º do CPT.

Contra-alegou a Representante da F^{PA} a sustentar a improcedência do recurso porque a Rte, ao alegar que valorou o *stock* de ramas detido em 28.2.86 segundo o critério do preço de reposição, põe em causa os factos materiais fixados na causa, o que é vedado ao STA.

O Exmo Magistrado do M^{OP} é de parecer que o recurso não merece provimento.

Cumprе apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

A)

- A única matéria-prima com que a impugnante trabalha é a rama de açúcar.

B)

- Até 28/2/86 a rama era adquirida no mercado mundial a um preço livre.

C)

- No entanto naquela época o preço segundo o qual a rama havia de ser adquirida era fixado por Portaria, sendo que, quando o valor real de aquisição fosse inferior a este, a refinaria teria que entregar a diferença na Administração Geral do Açúcar e do Alcool.

D)

- O valor das ramas até 28/2/86 era calculado tendo em atenção todos os custos desde o *browker* até entrar no processo de fabrico, tendo em conta também o montante a pagar à AGAA.

E)

- A partir de 1/3/86 com a entrada do mercado de açúcar para o regime comunitário a rama continuou a poder ser adquirida no mercado comunitário ou no mercado mundial.

F)

- Pela CEE era fixado o preço segundo o qual a rama havia de ser adquirida dentro do mercado comunitário.

G)

- Quando a rama fosse adquirida no mercado mundial a preço inferior ao comunitário, a refinaria teria de pagar o direito nivelador positivo que correspondia à diferença entre um e outro.

H)

- Quando a rama adquirida no mercado mundial, o fosse a preço superior ao comunitário a refinaria receberia o direito nivelador negativo, ou seja, a diferença entre aqueles valores.

I)

- Em Março de 1986 o *stock* de existências era considerado normal segundo o regulamento comunitário.

J)

- Todo aquele *stock* foi consumido durante o ano de 1986, pelo que a impugnante não teve que pagar o direito nivelador.

K)

- Em Março de 1986 a RAR valorizou o preço das suas existências - rama - tendo em atenção o preço de intervenção da CEE e segundo o critério de valor de reposição e não o de custo de aquisição, que até então era o seguido.

L)

- Em 26/12/90 foi iniciado exame à escrita da impugnante pela Direcção de Serviços de Fiscalização de Empresas.

M)

- Do relatório da Fiscalização consta:

- A empresa possui contabilidade analítica, em que para efeitos de registo de existências de ramas é utilizado Inventário Permanente. Para controlo das existências de ramas são elaborados mapas auxiliares individualizados por importação (extracontabilísticos), que se encontram identificados com o nome dos navios que os transportam, nos quais são registadas todas as despesas inerentes à aquisição das ramas e ainda a correcção dos custos para os preços a que as ramas têm de ser consumidas (Preço Portaria até 28/2/86 e preço imposto pela CEE a partir dessa data), bem como os consumos das mesmas.

- Pela análise efectuada à contabilização dos custos relativos às ramas existentes em armazém à data de 28/2/86 e que fizeram parte do *stock* que foi considerado normal para a empresa nos termos do regulamento da CEE 599/86, considerados pela empresa no apuramento de resultados de 1986, verificou-se que no conjunto foi encontrada uma diferença no montante de esc. 1.138.603.508\$90 que evidencia os valores levados a crédito da conta "56.04 - Reservas para investimentos CEE por débito da conta "61.02.01.90 - Rama CEE - valorização", que corresponde estritamente à subtracção entre os custos considerados pelo contribuinte e os custos efectivamente suportados. Este valor corresponde à diferença entre o preço fixado pelo regulamento para a campanha, que começa a 1 de Julho e termina a 30 de Junho do ano

seguinte, que teoricamente os abrangeria e os preços de aquisição, aos *browkers* açucareiros, desembolsados pela RAR.

- Da pesquisa efectuada não se provou que, se houvesse materializado algum custo correspondente a direitos niveladores pagos incidentes sobre estas ramas ou até quaisquer outros encargos que correspondendo a esta questão sanassem o assunto.

- Em resumo:

- Foram contabilizados na conta "61.02.01.90" esc. 1.138.803.508\$90 sem que o fenómeno contabilístico tivesse existência material exterior ao próprio registo.

- Estas situações eram alegadamente atribuídas a custos respeitantes a existências de ramas.

- As referidas ramas foram consumidas em 1986.

- Os valores correspondendo às movimentações contabilísticas acima, foram incluídos no apuramento do resultado líquido e tributário de 1986, como custo.

- Não há qualquer rectificação manifestada extracontabilisticamente para o custo ou qualquer evidenciação contabilística ou extracontabilística como proveito por forma a neutralizar o valor do custo acima.

- Dessa forma o apuramento do resultado líquido e do lucro tributável de 1986 ficou prejudicado pela introdução de custos não efectivos no seu cômputo, no montante de 1.138.603.508\$90.

- Daí que com o procedimento anterior a firma tenha provocado uma diminuição do lucro tributável declarado em relação ao efectivo por ter considerado custos que por não serem efectivos se não poderão considerar como satisfazendo a pretensão do corpo do artº 26º CCI de que "serão considerados custos os necessários para a produção dos proveitos". Ora necessários não poderiam ter sido visto que nem sequer aconteceram. Daí que suportado pela correcção do artº 26º do CCI o Lucro Tributável deva ser corrigido pelo montante de 1.138.603.508\$90.

N)

- Com base na informação dos serviços de fiscalização e respectivo mapa mod. 27-G, a Repartição de Finanças procedeu à liquidação de Contribuição Industrial Grupo A, Derrama, Imposto extraordinário e Juros Compensatórios no montante global de esc. 1.007.577.086\$00, cuja data de abertura do cofre foi 2/12/91, tendo sido paga em 31/12/91.

O)

- Daquela liquidação foi o contribuinte notificado em 14/11/91 sendo-lhe remetida cópia do mapa mod. 27-G e relatório do exame à escrita".

P)

Relativamente ao exercício de 1986 a recorrida apresentou a declaração modelo 2 de contribuição industrial reproduzida a fls. 33 a 37.

Q)

Nessa declaração a recorrida fez constar que o critério utilizado na valorimetria das existências iniciais e finais, compras, regularização de existências e custo de existências vendidas e consumidas fora o do

“custo de aquisição (preço de aquisição adicionado de todas as despesas até colocar as mesmas em armazém)” - fls. 34.

R)

A fls. 188 do relatório referido em M) foi proposto que “em resultado das incorrecções encontradas o lucro tributável (...) seja alterado de: (...) + 1.199.504.357\$60” - fls. 143.

S)

A fls. 167 do mesmo relatório informa-se ter sido levantado auto de notícia “pela infracção ao artº 147º do C.C.I. e do artº 27º do DL 375/74” - fls. 132 vº..

T)

Sobre o mesmo relatório recaiu parecer de 5 de Novembro de 1991 em que se lê:

“Confirmando as correcções propostas à matéria colectável em Contribuição Industrial de 1986 (...), resumidas a fls. 188 (...)” - fls. 49.

U)

Em 6 de Novembro de 1991 recaiu sobre o relatório e o parecer o despacho “Concordo” - fls. 49.

Relança a Rte a sua pretensão a ver invalidadas as liquidações impugnadas por preterição da formalidade do art. 138º do CCI (notificação da decisão administrativa de correcção do lucro tributável), a qual forma pressupõe que a correcção derivasse da redução do quantum dos custos por efeito da divergência de critérios entre Fisco e contribuinte nos casos expressos nos preceitos mencionados no aludido preceito.

Pelo seu lado, o aresto recorrido, depois de analisar o caso sustentado na matéria de facto fixada e à luz da lei, concluiu que as “correcções efectuadas resultaram, tão-só, de os custos considerados pela contribuinte não serem aceitáveis à luz do critério que ela mesmo escolheu”, daí decorrendo não ser imposta a notificação prevista no art. 138º do CCI, inverificando-se o vício de forma “invalidante do acto de fixação da matéria colectável” alegado.

E no seu percurso decisório, o mesmo aresto afirma que “não há (ou não havia, à data da decisão que determinou a correcção da matéria colectável e a correspondente liquidação adicional), divergência entre o critério da recorrida (ora recorrente) e do fisco”.

Assim, a instância julga que a decisão correctiva se moveu dentro de um só critério valorimétrico quanto a custos, derivando da eliminação pura e simples de verbas que a Administração rejeitou como custos, tal como a lei os define.

Ora, estes juízos sobre a motivação real da correcção administrativa que se discutia (divergência de critérios ou simples rejeição de verbas como custos sem atenção à diversidade de critérios) são juízos de facto por ser de facto, do mundo histórico-real, aquela dita motivação do acto da entidade (o chefe de Repartição de Finanças) a quem a lei confiava o processo gracioso que culminou com as liquidações impugnadas.

Tanto de facto é a motivação do acto como a própria existência do mesmo.

Agora, nas alegações e conclusões do recurso, a Rte visa questionar aquelas fixações, afirmando que a referida correcção se deveu a divergência entre si e a Administração quanto ao "método ou forma de determinação do lucro tributável".

Assim, como a instância operou no âmbito da fixação da matéria de facto, como se referiu, também a invocação da Rte, contrariando o seu julgamento, se inscreveu nessa área, a dos factos.

Compreende, assim, pretensos erros na apreciação de provas e na fixação dos factos materiais da causa, cujo conhecimento não se inscreve nos poderes de cognição desta formação "em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância" - art. 21º/4 do ETAF, conjugável com o art. 722º/2 do CPCivil - cf. Acs. deste tribunal, de 1.2.94, rec. 16772 e jurisprudência do STJ, de que se cita o de 11.4.85, em BMJ 346/215-.

Dáí, que a pronúncia de facto da 2ª instância seja de acatar por este tribunal, que a não pode rever -art. 729º/2 do CPC.

Tida como inalterável a base fáctica aludida, não se tendo verificado a alegada motivação da correcção, não havia a Administração de proceder conforme a previsão do art. 138º do CCI, pelo que não procede o alegado vício de forma e a pretensão a haver sido violados os arts. 22º, 26º e 138º do CCI.

Quanto à também invocada falta de fundamentação dos actos tributários que a Rte invoca considerando não constituir fundamentação o despacho de "concordo" aposto no relatório do exame à escrita referido nos itens R,S,T e U do probatório, lobriga-se que o referido acto prodromico, sendo expressão de concordância, adoptou as referências do relatório da fiscalização (item M) e do parecer que sobre o mesmo recaiu (item T), assumindo o autor do acto a fundamentação daqueles, que constituem então parte integrante do acto, nos termos do nº 2 do art. 1º do DL 256-A/77, de 17.6, retomado pelo nº 1 do art. 125º do CPAAdministrativo, aplicáveis às decisões em matéria tributável por inferência do direito à fundamentação consagrado no art. 21º do CPTributário.

O juízo a estabelecer há-de balancear o objectivo da exigência da fundamentação, que e de proporcionar ao administrado a escolha consciente entre a legalidade do acto e o uso do recurso contencioso, com a necessidade de não paralisar a actuação administrativa através de uma fundamentação exaustiva, intenção bem patenteada na lei, que se limita a exigir a "sucinta exposição de facto e de direito".

Importando que a medida de exigência da explicitação dos fundamentos repercute as características próprias do tipo legal de acto e das respectivas circunstâncias, e de entre estas, a situação do destinatário, tido como destinatário normal (cf. Ac. Da 1ª Secção do STA, de 25.2.93, em AD 384/1221).

Ora o parecer adoptado confirmou as correcções propostas à matéria colectável em contribuição industrial de 1986 e do relatório aludido decorre, como sublinha o tribunal recorrido, "ter a recorrida considerado 1 138 603 508\$90 de custos relativos a ramas que não correspondem a gastos efectuados com a respectiva aquisição, pelo que não podiam ser atendidos face ao disposto no art. 26º do CCI".

Assim, o teor do referido relatório revela suficientemente os motivos de facto e de direito que serviram à não consideração dos custos em causa, proporcionando ao administrado a escolha consciente entre a aceitação da legalidade do acto e o recurso ao procedimento contencioso, este adoptado pela Rte, que se mostrou senhora do referido

motivo, tanto assim que o contraditou quando arguiu ter sido outro o motivo -o da divergência de critérios.

É claro o iter lógico que levou ao juízo conclusivo formulado, expresso na forma sucinta que a lei admite, pelo que, não estando em causa, em sede de fundamentação, a exactidão dos motivos invocados, nem a sua pertinência em função da legalidade, que tocam outros tipos de vícios, e de concluir que o acto em causa não está desprovido de fundamentação.

A fundamentação usada foi concreta e determinada, não vaga e genérica, como pretende a Rte ao pretender servir-se de um caso que não se assimila ao presente - o do caso do Ac. De 25.5.94, rec. 17 143.

Daí que decaíam as pretensões da Rte à anulação das liquidações impugnadas e condenação da F^oP^a em juros indemnizatórios.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Abril de 1998 — Ernâni Marques da Silva Figueiredo (Relator) — Benjamim Silva Rodrigues — João Plácido da Fonseca Limão — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Lei n.º 36/83, de 21/10. Local nocturno congénere. Bares.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os estabelecimentos referidos no art. 1.º da lei 36/83 são locais de acesso geralmente aberto, onde se convive durante algumas horas da noite, dançando, conversando, assistindo a espectáculos ou ouvindo música, ao mesmo tempo que se consomem, predominantemente, bebidas alcoólicas e se tomam refeições ligeiras.*
- 2 — *“Local nocturno congénere” terá, pois, de ser um estabelecimento com características idênticas àquelas.*
- 3 — *Nos processos de contra-ordenação incumbirá à Fazenda Nacional provar os factos que constam do auto de notícia e de que tais factos permitem concluir que o estabelecimento nele referido tem as características necessárias a ser integrado na citada norma.*

Recurso: 22 210; Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Pérola de Lafões, Ld^a; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Costa Reis.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz daquele Tribunal, que, nestes autos de Contra-Ordenação, julgou a acusação insubsistente e dela absolveu a

acusada, vem interpor recurso que finaliza onde formula as seguintes conclusões:

1ª. - Os estabelecimentos de "bar", como aliás o indica a própria epígrafe do preceito, abertos depois da meia-noite, meramente com música ambiente, constituem "locais nocturnos congêneres" para efeito do art. 4º. da Lei 36/83, de 21 de Outubro.

2ª. - O acesso reservado não é elemento relevante a ter em conta para efeito da subsumção na previsão normativa do mesmo preceito legal.

3ª. - Quando assim se não entenda (de harmonia com a conclusão 2ª.), porém, há que proceder-se à ampliação da matéria de facto.

A Recorrida contra-alegou defendendo o acerto da decisão para o que formulou as seguintes conclusões:

1ª. - Porque no estabelecimento em causa apenas se exerce a actividade de "bar", embora aberto depois da meia noite e com música ambiente de fundo;

2ª. - Porque não está provado ter acesso reservado;

3ª. - Porque mesmo que existisse tal reserva não deixaria de ser somente um "bar";

4ª. - Porque no mesmo estabelecimento não há qualquer espectáculo ao vivo, nem pista de dança ou qualquer outra forma de variedades, não sendo, por isso, um local de diversão, nem de manifestação artística ;

5ª. - Porque, por isso, não pode ser considerado um "local nocturno congénere" tal como vem referido no art. 1º. da Lei 36/83 ;

6ª. - Porque assim é, não é devido em relação à ora Recorrente o imposto que incide sobre "boîtes".

O Exmo. Sr. Procurador Geral não emitiu parecer, em virtude de o recurso ter sido interposto pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal de 1ª. Instância.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumprir decidir

II

O Tribunal recorrido deu como assentes os seguintes factos:

1. - A Recorrida exerceu a actividade de "bar", com abertura depois da meia noite e dispondo de música ambiente de fundo.

2. - Esse "bar" não tem pista de dança

3. - Não tem música ou qualquer espectáculo ao vivo.

III

Estando fixada matéria de facto impõe-se conhecer de direito.

1. - A questão que se suscita neste recurso é a de saber se o estabelecimento explorado pela Recorrida, atentas as suas características, pode ser integrado num dos taxativamente previstos no art. 1º. da Lei 36/83, de 21/10, ou, pelo menos, pode ser considerado como um "local congénere" àqueles.

Se o puder, não há dúvida que o sobre ele incidia o imposto criado pela mencionada Lei e, por isso, nenhuma censura se pode fazer à decisão da Administração Fiscal que, nessa pressuposição, a condenou no seu pagamento e no da respectiva coima.

Se, pelo contrário, se entender que aquele estabelecimento não tem as características exigidas por aquele diploma ter-se-á de concluir que

o Sr. Juiz *a quo* fez boa Justiça e teve razão para revogar aquela decisão. Analisemos, pois, essa questão.

2. - A citada norma dispõe : “é criado um imposto sobre boites, night-clubs, discotecas, cabarets, dancings e locais nocturnos congêneres abertos depois da meia noite”.

Tal disposição evidencia que o legislador quis tributar a actividade desenvolvida dentro daqueles locais com um novo imposto, criado para atingir unicamente os ganhos obtidos nesses locais.

Por se tratar de uma nova forma de tributação com um âmbito restrito de incidência impunha-se que o legislador definisse claramente o que se devia entender por cada um daqueles estabelecimentos, por forma a que nem a Administração Fiscal, nem os contribuintes pudessem ter dúvidas sobre o campo de aplicação daquela Lei.

No entanto, se bem analisarmos o seu preceituado logo se constata que o legislador não teve essa preocupação, não se preocupando tão pouco em indicar quais as características específicas e distintivas de cada um deles, de modo a que, em cada caso, se pudesse saber, de forma clara e incontroversa se estávamos diante de uma boite, de uma discoteca, de um cabaret, de um dancing, de um night-club ou de um local nocturno congénere e, portanto, se havia, ou não, lugar a tributação naquela sede.

Tal omissão, aliada ao facto de aquele diploma não conter relatório, mais dificulta a missão do intérprete quando é chamado a classificar um estabelecimento susceptível de ser integrado numa daquelas categorias, obrigando-o a ter de procurar nos trabalhos parlamentares que precederam a aprovação daquela Lei e na sua experiência de vida os elementos que o possam ajudar nessa tarefa.

E, assim, se procurarmos nos Diários da República n.ºs. 30 e 31, de 23 e 24/9/83, ficamos a saber que o legislador ao criar aquele imposto teve em vista resolver uma difícil situação de endividamento orçamental, e que a resolução dessa crise passava pela tributação de actividades económicas não ligadas a consumos essenciais e, dentre estas, as praticadas em estabelecimentos nocturnos de diminuto interesse social com, supostas, elevadas margens de comercialização.

Por outro lado, a vida ensinou-nos que tanto as boites, como os night-clubs, as discotecas, cabarets ou dancings são locais onde existe pista de dança, que serve não só para dançar como também para a, eventual, apresentação de espectáculos, que funcionam geralmente entre as 22 horas e as primeiras horas da madrugada e servem, fundamentalmente, bebidas alcoólicas e pequenas refeições., sendo, além disso, maioritariamente frequentadas por jovens adultos

Parece, pois, poder concluir-se que o legislador quis tributar determinados estabelecimentos abertos depois da meia noite, mas não os quis tributar a todos.

E, de entre estes, parece evidente que quis excluir os bares.

Na verdade, e em primeiro lugar, se a intenção do legislador fosse incluir os bares dentro da incidência daquele imposto tê-lo-ia dito expressamente, de tal forma que no citado art. 1.º. ao lado das boites, das discotecas, dos cabarets, etc., se referiria aos bares.

O que não acontecendo demonstra a vontade de excluir do campo da incidência daquela lei estes estabelecimentos.

Por outro lado, na noção de “local nocturno congénere” aos referidos taxativamente na mencionada norma não cabe a categoria de bar, pois que as actividades desenvolvidas nesses locais, no fundamental, não coincidem com as que se praticam nos bares. Desde logo, e rele-

vantemente, nos bares não existe pista de dança nem se apresentam espectáculos.

Ou seja, ainda que nos bares se pratiquem algumas actividades semelhantes às que se desenvolvem nos locais referidos na citada Lei, certo é que existem diferenças fundamentais entre um e outro tipo de estabelecimentos e que estas os afastam da incidência do tributo por ela criado.

O exposto permite-nos, assim, formular três conclusões:

- A primeira a de que os estabelecimentos previstos no art. 1.º da Lei 36/83, são locais de acesso geralmente aberto, onde se convive durante algumas horas da noite, conversando, dançando, assistindo a espectáculos ou ouvindo música, ao mesmo tempo que se consomem, predominantemente, bebidas alcoólicas e se tomam refeições ligeiras.

- A segunda a de que a noção de "local nocturno congénere" pressupõe a existência de um estabelecimento com as características acima referidas.

- E finalmente que não foi intenção do legislador tributar nesta sede os bares cujas as características os distinguem dos locais supra-referidos.

3. - Descendo agora ao caso dos autos importa, desde já, referir que se está perante um processo de contra ordenação, isto é no domínio penal, o que vale por dizer que está perante um processo onde cabe à acusação a prova dos factos que interessam a uma decisão condenatória.

Ou seja, nos presentes autos é à Representação da Fazenda Nacional, se quiser obter ganho de causa, que incumbe a obrigação não só de provar os factos que constam da acusação, isto é do auto de notícia, mas também de provar que tais factos são suficientes para se poder concluir que o estabelecimento nele referido tem as características necessárias à sua integração no art. 1.º da citada Lei de 1983 e de que, por isso, o mesmo está sujeito à tributação que lhe é exigida.

Só que tal não sucedeu.

Na verdade, o que consta do auto de notícia é apenas e tão-só que a Recorrida "vem exercendo com carácter de habitualidade, desde 2811190, a actividade de "Bar-Pub", com funcionamento até às duas horas da madrugada e música ambiente de fundo", factos estes que, no essencial, o Sr. Juiz a quo deu como provados.

Ora estas características, por si só, não bastam para qualificar um estabelecimento como sendo um dos previstos na mencionada Lei, já que não é do facto de se funcionar até às duas horas da madrugada e se ter música de fundo que se pode concluir que o mesmo é uma boite, um dancing, um night-club, um cabaret, uma discoteca ou um local nocturno congénere.

E se assim é não há dúvida de que nada permitia tributar a Recorrida com o falado imposto e, conseqüentemente, levantar o auto de notícia de fls. 2.

Bem andou, pois, o Sr. Juiz a quo em julgar a acusação insubsistente e dela absolver a Recorrida.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 1998.— *Alberto Costa Reis* (Relator) —
Coelho Dias — *Vitor Meira*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se defende estarem provados factos que a sentença em apreciação fixou como não provados pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso: 22.217; Recorrente: Ministério Público; Recorrida: A. M. Silva Armeiros, Ld^ª; Relator: Exm^º Cons^º Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa, 2^º Juízo, 1^a Secção, em processo de contra-ordenação, anulou a decisão impugnada por se verificar a nulidade prevista na al. d) do n^º 1 do art^º 195^º do CPT e que se traduziu na "falta de requisitos legais da decisão de aplicação de coima".

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1^a. O despacho que aplicou a coima contém todos os elementos típicos, constitutivos ou essenciais da infracção, e, além deles, designadamente, os circunstancialismos de tempo e de lugar em que a conduta penalmente desvalorada tivera lugar, na medida em que o dito despacho remete para o auto de notícia e este encerra a descrição fáctica correspondente.

2^a. Por erro de direito, deve ser revogada a aliás douta sentença recorrida, de harmonia com a conclusão retro-exposta, e ordenar-se a prolação de outra nova que a substitua, como é de justiça.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) A decisão de aplicação da coima não indica quaisquer circunstâncias de tempo ou lugar do cometimento da infracção - despacho de fls. 57.

2) Essa decisão data de 11 de Março de 1996 e aplicou a coima de 300.000\$00, com fundamento em a arguida «não ter entregue nos prazos legais, nos Cofres do Estado, o IVA no total de 69.963.085\$00» - despacho de fls. 57.

3. A sentença em apreciação depois de afirmar que a decisão recorrida omite por completo as circunstâncias de tempo e de lugar do cometimento da infracção acrescenta que a indicação destes elementos é indispensável à descrição sumária dos factos exigida pelo art^º 212^º 1b) do CPT. Como a decisão final de aplicação de coima obedece a parâmetros similares aos de uma sentença judicial a fundamentação em matéria de facto tem de ser clara, suficiente e congruente não podendo conter fórmulas vagas e imprecisas, juízos conclusivos ou conceitos normativos. Acrescenta que a indicação do tempo e lugar tem importância, além do mais, na apreciação da prescrição do respec-

tivo procedimento, da competência e da lei aplicável, bem como na apreciação da medida concreta da sanção sendo, sobretudo, necessária com vista a assegurar o direito de defesa consagrado no artº 32º 8 da CRP pois que não se pode acusar ou condenar alguém por infracções cometidas não se sabe onde e não se sabe quando. Conclui que se verifica a nulidade prevista na al. d)1 do artº 195º do CPT.

O recorrente sustenta nas conclusões das alegações que o despacho que aplicou a coima contém todos os elementos típicos, constitutivos ou essenciais da infracção, e, além deles, designadamente, os circunstancialismos de tempo e de lugar em que a conduta penalmente desvalorada tivera lugar, na medida em que o dito despacho remete para o auto de notícia e este encerra a descrição fáctica correspondente.

Conforme resulta da matéria de facto provada (1) "a decisão de aplicação da coima não indica quaisquer circunstâncias de tempo ou lugar do cometimento da infracção" o que é contraditado pelo recorrente conforme se referiu no parágrafo anterior.

Conforme sustenta o EMMP junto deste Tribunal o recurso versa matéria de facto.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do PT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão 1ª das alegações sustenta o recorrente que o despacho que aplicou a coima contém todos os elementos típicos, constitutivos ou essenciais da infracção, e, além deles, designadamente, os circunstancialismos de tempo e de lugar em que a conduta penalmente desvalorada tivera lugar, na medida em que o dito despacho remete para o auto de notícia e este encerra a descrição fáctica correspondente.

A sentença recorrida fixou o seguinte facto: "A decisão de aplicação da coima não indica quaisquer circunstâncias de tempo ou lugar do cometimento da infracção".

Afronta o recorrente a sentença em apreciação que teria dado como não provados factos que na sua perspectiva estariam provados pelo que o recurso versa matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Abril de 1998.— *António Pimpão* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* — Estive presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 29 de Abril de 1998.

Assunto:

Intimação para passagem de certidão. Finalidade deste meio processual acessório.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O artº 166º do Código de Processo Tributário estabelece como meio processual acessório do processo judicial tributário a intimação para a passagem de certidões;*
- II — Nos termos do artº 82º da LPTA, este meio acessório só cabe quando se tiver por finalidade permitir o uso de meios administrativos ou contenciosos;*
- III — Não cabe este meio para intimar um chefe de repartição de finanças a passar a certidão do despacho que nomeou o vendedor por negociação particular a fim de o habilitar a outorgar a escritura de venda de um imóvel penhorado.*

Recurso: 22 632; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Acessoriamente ao processo de execução fiscal nº 73/90-DD que corre termos pela Repartição de Finanças de Almeirim, em que é exequente a Caixa Geral de Depósitos e executados António dos Santos Carvalho e mulher, veio a Caixa Geral de Depósitos formular ao Mº Juiz do Tribunal de 1ª Instância de Santarém um pedido de intimação do Chefe da Repartição de Finanças de Almeirim para mandar passar uma certidão com o mandato para A Leiloeira Forense, Ldª., como encarregada da venda de um imóvel, poder outorgar a escritura em que a própria CGD é compradora do imóvel penhorado. Sustentou que primeiro deve ser passada a certidão-mandato e só depois é que a CGD tem de depositar o preço, logo que seja antes de lavrado o instrumento de venda, nos termos do artº 887º, n.º 3, do CPC (agora, artº 905º, n.º 4).

Por despacho de fls. 16 a 19, o Mº Juiz de 1ª instância rejeitou liminarmente o pedido de intimação, pois entendeu que, em face da lei, primeiro deve ser feito o depósito do preço e só depois é que se passa certidão do despacho que confere o mandato ao vendedor por negociação particular.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a CGD para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

I - A recorrente, como credora hipotecária, viu aceite pelo Chefe da Repartição de Finanças a sua proposta de aquisição do bem vendido, por negociação particular, determinada em processo de execução.

II — Convidada a depositar o preço na Caixa Geral de Depósitos, a recorrente informou que comprovaria a efectivação do depósito prévio do preço, no acto da escritura.

III - Informada pela Leiloeira, designada como encarregada da venda, de que o Chefe de Repartição, só lhe entregaria a certidão do despacho da sua nomeação como encarregada da venda, após a comprovação do depósito do preço por parte da recorrente.

IV - A Caixa, na sua qualidade processual, de autora da proposta aceite, requereu a passagem e entrega da certidão do despacho de nomeação à mandatária da venda, reafirmando a realização do depósito do preço antes da venda.

V - Face à recusa do Chefe de Repartição de Finanças, a Caixa requereu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância fosse ordenada a intimação daquela autoridade administrativa.

VI - O Meritíssimo Juiz, aderindo à tese do Chefe de Repartição de Finanças, rejeitou liminarmente, o pedido da Caixa, por considerar a posição da Caixa como “na prática, não levar a nada”, se basear “em razões meramente académicas, “podendo até levar à fraude à lei”, não se lhe antevendo nada mais que “a ideia propugnada pelo chefe da Repartição”.

Ora, salvo o devido respeito, o entendimento que o M.mo Juiz *a quo* faz da lei, sobre a matéria em causa, não é correcto, porque dela não faz boa interpretação, como não atende aos imperativos de justiça que envolvem o instituto da compra e venda por negociação particular adentro de uma execução.

VII - O comando contido no nº 3 do artº 887º (vertido agora no nº 4 do artº 905º) do C.P.C. apenas impõe que o preço seja depositado directamente pelo comprador, antes de lavrado o instrumento da venda.

VIII — Assiste ao comprador o legítimo interesse em efectuar o depósito do preço, o mais próximo possível da data de realização da escritura, contanto que seja, antes desta ser lavrada.

IX - O depósito do preço não constitui, de modo algum, pressuposto legal ou condição da passagem da certidão do despacho da designação do encarregado da venda.

X - A Caixa tem interesse relevante na emissão da referida certidão e legitimidade na intimação requerida.

XI - O despacho do M.mo Juiz violou o disposto no nº 3 do artº 887º do C.P.C., agora com a redacção do nº 4 do artº 905º.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer no sentido de dever ser negado provimento ao recurso.

Dada a urgência deste procedimento, o processo não foi aos vistos, de acordo com o disposto no artº 6º, nº 1, da LPTA.

Cumpre decidir.

2º Fundamentos

Há uma questão prévia que importa decidir e que é de conhecimento officioso: o meio acessório escolhido pela CGD é o meio próprio para defender os seus direitos?

Resulta do processo que a CGD requereu ao Chefe da Repartição de Finanças, no âmbito do processo de execução fiscal, que ordenasse a passagem da certidão que contivesse o mandato para a encarregada da venda por negociação particular poder outorgar a escritura de venda do imóvel penhorado.

Sobre este requerimento, o Chefe da Repartição de Finanças proferiu o seguinte despacho: “deve proceder (a CGD) à junção da respectiva guia de depósito, com vista à passagem da necessária credencial” à leiloeira encarregada da venda.

Nos termos do artº 166º, nº 1, do Código de Processo Tributário, são admitidos no processo judicial tributário os meios processuais de intimação para consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, OS QUAIS SERÃO REGULADOS PELO DISPOSTO NAS NORMAS SOBRE O PROCESSO NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS.

O meio processual acessório de intimação para consulta de documentos ou passagem de certidões consta dos artºs 82º a 85º da LPTA.

Diz o artº 82º, nº 1, da LPTA: A FIM DE PERMITIR O USO DOS MEIOS ADMINISTRATIVOS OU CONTENCIOSOS, DEVEM AS AUTORIDADES PÚBLICAS FACULTAR A CONSULTA DE DOCUMENTOS OU PROCESSOS E PASSAR CERTIDÕES, A REQUERIMENTO DO INTERESSADO, NO PRAZO DE 10 DIAS. E diz o nº 2 que DECORRIDO ESSE PRAZO SEM QUE OS DOCUMENTOS OU PROCESSOS SEJAM FACULTADOS OU AS CERTIDÕES PASSADAS, PODE O REQUERENTE PEDIR AO TRIBUNAL A INTIMAÇÃO DA AUTORIDADE PARA SATISFAZER O SEU PEDIDO. E reza o artº 85º da LPTA que os prazos para os meios administrativos ou contenciosos que o requerente pretende usar suspenam-se desde a data da apresentação do requerimento de intimação.

Resulta destas disposições legais que os cidadãos e as pessoas colectivas só podem utilizar o meio processual acessório da intimação para a passagem de certidões quando estas se destinem A PERMITIR O USO DE MEIOS ADMINISTRATIVOS OU CONTENCIOSOS. Se as certidões não tiverem esta finalidade, o meio processual acessório não pode ser utilizado.

Ora, *in casu* a certidão requerida pela CGD não se destina ao uso de meios administrativos ou contenciosos, não visa um recurso administrativo ou contencioso, mas visa estabilizar a outorga de uma escritura por parte da leiloeira.

Por outro lado, a certidão do despacho que designou a leiloeira como encarregada da venda por negociação particular, e que serve de mandato para a outorga da escritura, insere-se nas relações entre mandante e mandatário.

O mandante é o Chefe da Repartição de Finanças e o mandatário é a leiloeira.

Ora, não se tratando de obter uma certidão que permita o uso de meios administrativos ou contenciosos, não cabe o meio processual acessório de intimação para a passagem de certidão.

Além disso, o que se pede não é em rigor uma certidão (artº 383º do Código Civil) mas uma prova do mandato conferido à leiloeira, que é uma espécie de procuração com poderes para outorgar na escritura.

Então, se não é este o meio próprio, qual o meio que cabia nos termos da lei?

Foi tomada pelo Chefe da Repartição de Finanças uma decisão no processo de execução fiscal: que a CGD procedesse à junção da guia de depósito com vista à passagem da necessária credencial.

Se a CGD entendia que este despacho afectava os seus direitos ou interesses legítimos, tinha à sua mão o recurso judicial para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, previsto no artº 355º do CPT, a interpor no prazo de 8 dias a contar da notificação do despacho. Ora, a recorrente foi notificada do despacho por ofício de 12.11.97, e em 25.11.97 veio apresentar o pedido de intimação para a passagem da certidão.

Desde modo, o meio processual acessório seguido nem como recurso judicial pode ser aproveitado, pois os pedidos em ambos os meios processuais são necessariamente diferentes.

Assim, houve erro na forma de processo seguida pela recorrente, o qual obsta ao conhecimento do objecto do recurso.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso.

Custas pela CGD, com 40 000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 29 de Abril de 1998. — Almeida Lopes (Relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho. — Estive presente; Madalena Robalo.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 13.234; Recorrente: António Rodrigues Redondo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Vítor Meira.

António Rodrigues Redondo impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnaste o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n^o 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados “qua tale” na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas.

Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998.— *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*.— Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 13.285; Recorrente: Mário Cristino Lema Pelicano;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Vitor Meira.

Mário Cristino Lima Pelicano impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 nº 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das

decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998.— *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

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 Tribunal Central Administrativo 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: 13.287; Recorrente: Paulo Manuel Fernandes Carvalheiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 PAULO MANUEL FERNANDES CARVALHEIRO, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação de imposto profissional de 1988, e respectivos juros compensatórios.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado com tal decisão, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Baseou as suas alegações de recurso, na consideração de que as gorjetas que auferiu, enquanto funcionário de banca do casino, gorjetas que estiveram na base do acto de liquidação, não estão sujeitas ao dito imposto.

Assaca ao acto de liquidação vícios de violação de lei (incluindo a lei constitucional), sendo que, na sua perspectiva, o autor do acto era incompetente para proceder à sua liquidação.

Posição diversa defende o representante da Fazenda Pública, que sustenta que a sentença deve ser confirmada.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal, onde foi proferida decisão suspendendo a instância, enquanto se aguardava uma decisão do Tribunal Constitucional.

Este Tribunal proferiu o aresto respectivo, que foi junto aos autos, sendo as partes notificadas do seu conteúdo.

Dada vista ao M.P., veio o EPGA sustentar que o recurso não merece provimento

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir se, como se julgou em situações similares (vide, a título de exemplo, o acórdão proferido em 11/02/98 - rec. n. 13.325), o recurso versa também matéria de facto, caso em que este Supremo Tribunal será hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso

Na verdade, o conhecimento de eventual incompetência hierárquica deste Tribunal precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Apreciemos o que consta das seguintes conclusões das alegações de recurso:

“B - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado...”

“F - As gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, gorjetas estas que constituem um *bolo* a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido...”

“M - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidade, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado”.

“T - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar”.

“H - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas...”

Como resulta do ora transcrito, conclui-se que o impugnante traz ao recurso determinados factos que, em cotejo com a sentença, logo se vê que nesta não foram considerados.

Daqui resulta pois que o recurso não versa 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 Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Pode, entretanto, o recorrente prevalecer-se do disposto no art. 47º, n. 2 do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo impugnante Paulo Manuel Fernandes Carvalheiro.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998.— *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo* — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Recurso: 13.303; Recorrente: Gonçalo de Mendanha Raposo de Albergaria; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT1ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impugnante Gonçalo de Mendanha Raposo de Albergaria recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações que:

- no exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;

-as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido;

-as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;

- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas, impossíveis de controlar e tributar;

-a liquidação do imposto é resultante do englobamento. das referidas gratificações, as quais nada tem a ver com rendimentos: de trabalho;

- o impugnante é empregado por conta de outrém e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do nº 1 do art. 28º da Lei 2/88, de 26.1 e do art. 1º do DL 98/88, de 22.3, a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPGAJunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouidas as partes à questão suscitada pelo MºPº, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controversia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (cf. Manuel Andrade Noções (...).p. 89. é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41º/1/a) do ETAF. sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção)

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998.— *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (Relator) — *Lucio Alberto da Assunção Barbosa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso: 13.304; Recorrente: Hermínio Abrunheiro Gaspar Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Hermínio Abrunheiro Gaspar Monteiro, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que oportunamente deduzira contra um acto de liquidação de imposto profissional e juros compensatórios, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões, que ora constam de fls. 64 e segts. e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, pugnando pela procedência do recurso e consequente revogação do decidido, por, em seu entender, se verificarem as alegadas inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades que inquinariam a liquidação do imposto profissional questionado com a referida impugnação, impugnação que, assim e consequentemente, deveria antes ser julgada procedente.

Respondeu a Ex.ma Representante da Fazenda Pública sustentando, também doutamente, a bondade e acerto do decidido, por se não verificar, alega, qualquer dos vícios imputados ao acto de liquidação, concluindo pela confirmação da sentença em crise.

Mediante douda promoção do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA, foi proferido nos autos acórdão interlocutório ordenando-se a suspensão da presente instância de recurso até à decisão final do processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade n.º 70/89 que, a requerimento do Ex.mo Senhor Provedor de Justiça, pendia no Tribunal Constitucional.

Ordenada, depois, a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu doudo parecer suscitando a "questão prévia" da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por, em seu avisado entender, o recorrente ter levado, pelo menos, às conclusões B, F, K, M e G*, factos que não só não foram dados como provados, como, por isso mesmo, não foram tidos ou em conta na sindicada decisão.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, uma vez que, já de harmonia com a jurisprudência reiteradamente afirmada por este Supremo Tribunal - acórdão de 04-05-94, processo n.º 17.643, entre outros, a competência afere-se "... pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, (sendo para tanto) indiferente determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso".

Daí que, conclui aquele Ilustre Magistrado, deva julgar-se este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do presente recurso.

Notificadas as partes da "questão prévia" suscitada, nada por elas foi requerido ou alegado.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar da questão da incompetência hierárquica.

Já que, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é do conhecimento officioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT -.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia também com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo, afirmada em inúmeros casos em tudo idênticos aos dos presentes autos.

Com efeito, tendo-se fixado na sindicada sentença a seguinte matéria de facto:

"1 - O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

2 - No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 674.165\$00, manifestada através da relação modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

3 - Durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D. R, 1 série, de 85-08-28;

4 - Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

5 - Com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.700.947\$00; Imposto devido (taxa de 14%): 238.133\$00; imposto entregue 40.450\$00, imposto em falta: 197.683\$00; juros compensatórios: 25.217\$00; total a pagar: 222.900\$00;

6 - Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 17/11/89, procedeu-se em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

7 - A petição da impugnação foi apresentada em 27/04/90."

E tendo o Recorrente, entre outras, formulado as seguintes conclusões:

"B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2º e seu § 1º e arts. 26º e 29º do C. I. P..

F) - As "gorjetas" em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18º do citado D.N. 82/85;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., pelo art.º 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado; e

G) - A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dâdivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho; "

Impõe-se, na verdade, concluir que, com elas o Recorrente suscita, invocando, factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º.

Daí que, e consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida,

Não relevando, como aliás doutamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, para a decisão a proferir sobre a questão da competência a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente.

Com efeito, esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência hierárquica.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente:

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta desde logo verificada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do

Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Recurso: 13 322; Recorrente: José Maria da Silva de Jesus; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impugnante José Maria da Silva de Jesus recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações, que:

- no exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;
- as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido;
- as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;
- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também recebem gratificações, e grandes, não controladas, impossíveis de controlar e tributar;
- a liquidação do imposto é resultante do englobamento das referidas gratificações, as quais nada têm a ver com rendimentos de trabalho;
- o impugnante é empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do n.º 1 do art. 28.º da Lei 2/88, de 26.1, e do art. 1.º do DL 98/88, de 22.3, a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouidas as partes à questão suscitada pelo M^o P^o, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso, reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controversia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (cf. Manuel Andrade, Noções (...) p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 414/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2^a Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1. *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo 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 13 328; Recorrente: José Carlos Borges Manano; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ CARLOS BORGES MANANO, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, a liquidação de imposto profissional de 1988 e respectivos juros compensatórios.

O Mm.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformado com tal decisão, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Baseou as suas alegações de recurso na consideração de que as gorjetas que auferiu, enquanto funcionário de banca do casino, gorjetas que estiveram na base do acto de liquidação, não estão sujeitas ao dito imposto.

Assaca ao acto de liquidação vícios de violação de lei (incluindo a lei constitucional), sendo que, na sua perspectiva, o autor do acto era incompetente para proceder à sua liquidação.

Posição diversa defende o representante da Fazenda Pública, que sustenta que a sentença deve ser confirmada.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal, onde foi proferida decisão suspendendo a instância, enquanto se aguardava uma decisão do Tribunal Constitucional.

Este Tribunal proferiu o aresto respectivo, que foi junto aos autos, sendo as partes notificadas do seu conteúdo.

Dada vista ao M.P., veio o EPGA sustentar que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir se, como se julgou em situações similares (vide, a título de exemplo, o acórdão proferido em 11/02/98 - rec. n. 13 325), o recurso versa também matéria de facto, caso em que este Supremo Tribunal será hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Na verdade, o conhecimento de eventual incompetência hierárquica deste Tribunal precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 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), pre-judicando, se precedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Apreciemos o que consta das seguintes conclusões das alegações de recurso:

"B - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado..."

"F - As gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, gorjetas estas que constituem um bolo a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido..."

“M - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, con-substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado”.

“T - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar”.

“H’ - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas...”

Como resulta do ora transcrito, conclui-se que o impugnante traz ao recurso determinados factos que, em cotejo com a sentença, logo se vê que nesta não foram considerados.

Daqui resulta pois que o recurso não versa 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 Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Pode, entretanto, o recorrente prevalecer-se do disposto no art. 47º, n. 2 do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo impugnante José Carlos Borges Manano.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Irrecorribilidade autónoma do despacho que autoriza a avaliação do prédio, nos termos do § único do art. 57º do C. I. M. S. I. S. S. D.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O despacho que autoriza a avaliação do prédio nos termos do art. 57º, § único do C.I.M.S.I.S.S.D., é um

acto vinculado, por parte do director distrital de finanças.

- II — *Tal acto é, porém, um acto preparatório, instrumental da avaliação, não lesivo do contribuinte, logo autonomamente irrecurível.*
- III — *A via contenciosa abre-se apenas após a fixação definitiva do valor da transmissão, podendo então ser também sindicado o despacho que autorizou a avaliação do prédio, nos termos da acima referida disposição legal.*

Recurso n.º 15 942; Recorrente: Arnaldo Celestino Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. Arnaldo Celestino Santos, identificado nos autos, interpôs, junto do Tribunal Tributário de 2ª Instância, recurso contencioso do despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, proferido por delegação de competências do Director-Geral das Contribuições e Impostos, de 14/3/86, ao abrigo do n. 2 do art. 83º do Dec. Reg. 42/83 de 20 de Maio, que autorizou a avaliação, nos termos do art. 57º do CSISSD, do imóvel descrito na Sisa n. 14/5138, que pagou na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, em 15/2/89, pedindo a sua anulação.

Alegou vícios de incompetência e violação de lei.

Por Acórdão de 17/3/92, o Tribunal Tributário de 2ª Instância rejeitou o recurso por ilegalidade na sua interposição.

Inconformado com esta decisão, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — O recurso foi interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância do douto despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa, que se disse proferido por delegação de competências do senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, de 14 de Março de 1983, ao abrigo do n. 2 do art. 83º do Dec. Reg. 42/83 de 20 de Maio, despacho esse que, invocando o disposto no § único do art. 57º do Cód. da Sisa, autorizou a avaliação do imóvel descrito na sisa n. 14/5138, que o recorrente pagou, na Repartição de Finanças de Lisboa, 10º Bairro Fiscal, em 15 de Fevereiro de 1989;

2 — No recurso, o recorrente pediu a anulação do despacho referido;

3 — Contra o decidido pelo douto acórdão, tal despacho é susceptível de recurso contencioso, nos termos do n. 1 do art. 25º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos;

4 — Na verdade, trata-se de um acto através do qual a Administração toma uma decisão final, definindo uma situação jurídica concreta, decisão essa que obriga por si e cuja execução a lei permite independentemente de qualquer sentença judicial;

5 — Sendo manifestamente um acto necessariamente anterior à avaliação, não se integra, de maneira nenhuma, no processo de avaliação, e, por isso, a ilegalidade de que enferme tal acto não se pode considerar como preterição de formalidades no processo de avaliação;

6 — Trata-se de um acto que produz efeitos na esfera jurídica do titular do direito de propriedade do imóvel cuja avaliação foi autorizada e que, por isso, lesa direitos ou interesses legalmente protegidos do recorrente;

7 — Por isso, a recorribilidade de tal despacho não pode ser posta em dúvida, face ao art. 268º, n. 4, da Constituição da República Portuguesa, segundo o qual “é garantido aos interessados recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos”;

8 — A rejeição do recurso priva, assim, o recorrente, contra a própria Lei Fundamental, do direito de recorrer contra um acto que ordena uma avaliação que, a manter-se, prejudica o recorrente, uma vez que, segundo a lei, tal autorização não devia ser autorizada no caso em apreço;

9 — Foram violadas todas as disposições legais que ficaram referidas.

Contra-alegou o Exmº Procurador-Geral-Adjunto, sustentando que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2.É a seguinte a matéria de facto fixada na instância, e que não vem controvertida;

A) Pelo termo n. 14/5138, de 89/02/15, da Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, o recorrente declarou pretender pagar a sisa devida com referência à compra que, por 7.000.000\$00, ia fazer a Frederico Manuel Brazão Ferreira e Isabel Maria Rivera Martins de Carvalho Ferreira, da fracção autónoma designada pela letra “S”, a que corresponde o 4º andar Eº- 150, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito em Lisboa, na Av. António Augusto de Aguiar, 150, 150-A, e 150-G, tornejando para a Estrada de Benfica n. 45, 45-A e 45-B, inscrito na respectiva matriz da freguesia de S. Sebastião da Pedreira sob o art. 602-S, com o rendimento colectável de Esc. 232.824\$00, e o valor tributável de Esc. 3.492.360\$00, tendo procedido ao seu pagamento na mesma data.

B) Em 89/06/14 um técnico verificador tributário de 1ª classe elaborou uma informação de fiscalização do seguinte teor: “Sisa n. 14/5138, data 15/2/89.

1. Comprador: Arnaldo Celestino Santos.

Morada: Rua Infantaria 16, n. 9 - 4º - Esq - Lisboa.

2. Vendedor: Frederico Manuel Brazão Ferreira e Isabel Maria Rivera Martins de Carvalho Ferreira.

Morada: Rua Escultor Luís Fernandes, 9 - 4º - Esqº - Leiria.

3. Descrição Sucinta do objecto da compra:

4º andar esquerdo, Fracção autónoma “S”, com 6 divisões, 2 hall e 3 casas de banho e lugar na garagem.

4. Localização dos bens: Av. António Augusto de Aguiar, n. 150 - 4º - Esqº, Lisboa

5. Valor matricial: 3.492.360\$00.

6. Valor declarado: 7.000.000\$00

7. Finalidade da aquisição

7.1. Escritório.

8. Tipo de contrato e data: escritura de compra e venda de 27/2/89, lavrada a fls. 3 a 4 do Livro 172-C, do 4º Cartório Notarial de Lisboa.

9. Relações entre comprador e vendedor: arrendatário.

10. Caracterização do bem:

10.1. Prédio urbano - anos de construção: 21 anos

Áreas: coberta -160.

Tipo e estado de construção: alvenaria e betão armado, em estado de conservação normal.

11. Condições especiais que possam ter influenciado o negócio (compra e venda): aquisição de património.

12. Valor venal do imóvel: 12.000.000\$00.

13. Preços praticados na zona onde se localiza o imóvel para idênticos prédios ou fracções: os preços praticados na zona são diversos, dependendo das circunstâncias dos bens, área, mínimo de divisões, etc.

14. Informações colhidas no local: o andar é destinado a vários escritórios e foi adquirido por um dos inquilinos.

15. Preço por que os bens foram transmitidos e respectiva justificação, indicando os elementos fundados para a suspeita que teve em consideração: o bem foi adquirido a título oneroso, por escritura de 27/2/89 do 4º Cartório Notarial, onde foi indicada a quantia de 7.000.000\$00, que consideramos inferior ao preço do bem, dado tratar-se de andar com 6 divisões, hall, 3 casas de banho, marquise e varandas, pertença de prédio de estrutura moderna, de betão armado, em estado de conservação normal e de localização boa, pelo que reportamos o seu preço mais propriamente em 12.000.000\$00 (doze mil contos).

C) Pelo ofício n. 4128, de 89/06/22, o chefe de repartição do 10º Bairro Fiscal de Lisboa solicitou do senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa autorização para promover a avaliação nos termos do art. 57º do CSISSD aos bens transmitidos e constantes da referida sisa n. 14/5138, a que alude a al. A), por, de acordo com a informação referida na alínea anterior, se verificar o valor presumivelmente praticado na transacção de 12.000.000\$00; o valor declarado de 7.000.000\$00; o valor sobre que incidiu a liquidação de 7.000.000\$00 e considerar face a tais elementos apurados fundamentada a suspeita de que o valor sobre que incidiu a sisa ser inferior a 5.000.000\$00 ao preço por que os bens presumivelmente foram transaccionados, indicando logo, para o caso de deferimento, o louvado por parte da Fazenda Nacional.

D) Em 89/06/29 o senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa proferiu sobre o ofício referido na alínea anterior o seguinte despacho: "Confirmo. Nomeio o perito Sr. Lúcio de Oliveira Barroso".

E) Pelo ofício n. 25528, de 89/07/03, do Director Distrital de Finanças de Lisboa, foi a Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa informada nos termos seguintes: "Refiro-me ao objecto do ofício supramencionado (4128) de 22/6/89, dessa Repartição. Comunico a V. Exa que, por despacho do senhor Director Distrital de 29/6/89, proferido de harmonia com a competência que lhe foi delegada por despacho de 14/3/86, do Exmº Director-Geral, foi autorizada a avaliação a levar a efeito nos termos do art. 57º do Código, de 24/11/58, do imóvel objecto da sisa n. 14/5138, paga em 15/2/89. Atento o prazo estipulado no art. 57º do CSISSD, ao notificar o contribuinte para indicar louvado, nos termos do art. 93º do mesmo diploma, deverá V. Exa ter em atenção o disposto no ofº-circular L-1/86 e Instrução de serviço n. 8/86 de Setembro do gabinete do Exmº Director-Geral. Para proceder à avaliação foram nomeados os peritos Srs. Lúcio de Oliveira Barroso e Alvaro Henrique Lonet D. Correia, respectivamente, como louvado de desempate e da Fazenda Nacional".

F) Por carta registada com A/R, da Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, com carimbo do correio de 89/07/07, o recorrente foi notificado nos termos seguintes: "Fica V. Exa notificado de que, por despacho de 29/6/89, do senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, proferido por delegação de competências do Exmº Director-Geral de 14/03/86, ao abrigo do n. 2 do art. 83º do Dec. Reg. 42/83 de 20 de Maio, foi autorizada a avaliação nos termos do

art. 57º do Cód. da Sisa do imóvel descrito na sisa n. 14/3158 que pagou nesta repartição de finanças em 16/2/89. Mais fica notificado, nos termos do art. 93º do Cód. da Sisa e do Imposto s/ as Sucessões e Doações, para comparecer, nesta repartição, no prazo de 8 (oito) dias, a fim de nomear o louvado que da sua parte há-de intervir na respectiva avaliação, sob pena de, não o fazendo, este ser nomeado à revelia. Nos termos do art. 114º do citado Código esta notificação considera-se realizada no dia em que for assinado o aviso de recepção”.

G) Em 89/07/13 o recorrente apresentou, com referência à notificação referida na alínea anterior e na mesma repartição de finanças, o requerimento correspondente à fotocópia de fls. 37, cujo teor se dá por reproduzido, no qual, em síntese, afirma que “... por considerar ilegal a decisão que ordena a avaliação, não indicará qualquer louvado para da sua parte intervir na mesma avaliação, tanto mais que essa avaliação pode ser interpretada como concordância com a decisão, contra a qual o recorrente se reserva o direito de reagir através dos meios legais”.

H) O recorrente apresentou ainda na mesma repartição de finanças em 89/07/28 o requerimento de fls. 25, cujo teor, por economia, se dá por reproduzido, o qual, invocando o art. 30º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, requereu certidão da qual constassem os elementos nele indicados, obtendo em seu cumprimento, a certidão constante dos autos de fls. 26 a 31, que igualmente se dá, por economia, reproduzida.

I) O recorrente comprou, por escritura pública lavrada no Quarto Cartório Notarial de Lisboa em 89/02/27, a fracção autónoma identificada na al. A), constando de tal escritura que o preço estipulado entre ele e os vendedores foi de 7.000.000\$00.

J) Por escritura pública de 70/11/09 a fracção autónoma identificada na al. A) foi dada de arrendamento ao recorrente e outras pessoas para fins de escritórios de advogados e economistas, mediante a renda, então, de 8.5000\$00 por mês, por banda do seu proprietário Frederico Manuel Brazão Ferreira.

K) O Director-Geral das Contribuições e Impostos proferiu, em 86/03/14, despacho em que, além do mais, tem o seguinte teor:
“Despacho.

1. Ao abrigo do disposto no n. 2 do art. 83º do Decreto Regulamentar n. 42/83, de 20 de Maio, delego:

1.7. Nos Directores Distritais de Finanças as seguintes competências:

1.7.6. Autorização para as avaliações de que trata o art. 57º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações”

L) No processo de avaliação, autorizado pelo despacho a que se refere a alínea D), foi atribuído o valor venal de Esc. 18.000.000\$00 à fracção identificada na alínea A).

M) O recorrente foi notificado do resultado da avaliação, a que alude a alínea anterior, por ofício do chefe da Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, datado de 7 de Agosto de 1989.

N) A entidade recorrida foi notificada para responder, nos termos dos artºs. 10º e 43º da LPTA, por carta registada de 90/04/05.

O) A entidade recorrida apresentou a sua resposta neste Tribunal em 90/05/15.

P) Entre 8 e 16 de Abril de 1990 decorreram as férias judiciais da Páscoa.

Q) Os dias 7 e 8 de Abril de 1990 foram, respectivamente, sábado e domingo.

3. No acórdão recorrido decidiu-se que o acto de autorização previsto no § único do art. 57º do CSISSD “não pode ser recorrido directamente”. Mais se considerou que o recurso “por não ter por objecto acto definitivo e executório... e não estar autorizada, por lei, a sua impugnação autónoma”, devia ser rejeitado, como foi.

A questão a resolver é pois saber se o acto que autoriza a avaliação de prédios inscritos na matriz é ou não sindicável contenciosa e autonomamente.

Vejamos.

Dispõe o § único do art. 57º do C.I.M.S.I.S.S.D.:

“A autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos, salvo se, compreendendo a transmissão vários prédios, o contribuinte tiver contestado o valor de apenas alguns”.

Quer isto dizer que a autorização só pode ser concedida se ocorrerem os pressupostos previstos neste normativo. Trata-se assim de uma decisão vinculada, por parte do director distrital de finanças, em quem foi delegada, por parte da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, a competência para autorizar a avaliação dos prédios.

Mas não será que estamos perante um acto preparatório, instrumental da avaliação, e, assim sendo, não autonomamente recorrível?

Pensamos que sim. Que se trata realmente de um acto preparatório, instrumental da avaliação.

É certo que a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só pode ser concedida se ocorrerem os pressupostos previstos no § único do art. 57º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Trata-se, no caso, e como atrás se disse, de uma decisão vinculada por parte do director distrital de finanças.

Mas daí não se segue que seja autonomamente sindicável.

Certo que este despacho abre a possibilidade real de ser alterado o valor que serve de base à liquidação da sisa.

O que desde logo possibilita que, na avaliação entretanto ordenada, possa ser alterado, para mais, esse valor.

Trata-se assim de uma decisão vinculada, por parte do director distrital de finanças, em quem foi delegada, por parte da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, a competência para promover a avaliação.

Mas daí não se segue que esse despacho possa ser sindicável autonomamente.

Só o seria se *lesasse, de imediato*, a esfera jurídica e patrimonial do contribuinte. Ou se a lei dispusesse *expressamente* a possibilidade de um recurso de uma tal decisão.

Ora, isso não é assim.

Por um lado, a Lei não prevê *expressamente* a possibilidade de recurso de um tal despacho.

Por outro lado, o contribuinte só será lesado se *efectivamente* se concretizar uma avaliação do prédio que conduza a que o valor, entretanto fixado, exceda aquele que foi declarado na transmissão.

Ou seja: o contribuinte nunca será lesado se tal avaliação, nos termos do art. 57º do CIMSISD, se não se concretizar. E também não será lesado se, na hipótese da mesma se concretizar, a avaliação não alterar, para mais, o valor declarado.

Quer isto dizer que tal autorização, para avaliação do prédio, não lesa, sem mais o recorrente.

E só na medida em que o venha efectivamente a lesar é que pode ser objecto de recurso contencioso.

Lesão que só pode verificar-se com a avaliação do prédio promovida pelas finanças.

Lesão que então admite recurso, por a lei expressamente o admitir - vide art.ºs. 97.º do CIMSISD e art. 155.º do CPT.

Recurso que, no caso, haverá de ser interposto de decisão que fixe *definitivamente* o valor da transmissão.

Ou seja, do recurso da 2.ª avaliação.

Vejamos porquê.

Dispõe o art. 97.º deste Código:

“O valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa.

“§ único. Com fundamento em preterição de formalidades legais, poderá o contribuinte ou o Ministério Público impugnar tanto a primeira como a segunda avaliação, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

“Os prazos para a impugnação serão de oito dias para o Ministério Público e contam-se da data em que a avaliação tiver sido notificada”.

Nos termos desta disposição legal o contribuinte poderia impugnar tanto uma como outra avaliação. Com fundamento em preterição de formalidades legais, devendo porém aqui ter-se em conta o disposto no art. 268.º, n.ºs. 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, a situação altera-se.

Dispõe o art. 155.º do referido Código:

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

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

«...»

“6 - A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações”.

Em relação à situação anterior há três alterações a reter: por um lado, o prazo de impugnação para o contribuinte é agora de 90 dias e não de 8 dias, como se dispunha no referido art. 97.º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Por outro lado, torna-se agora necessário esgotar os meios gratuitos previstos no processo de avaliações. No caso concreto, torna-se necessário requerer uma segunda avaliação, com previsão no art. 96.º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Finalmente, a lei expressamente refere agora toda e qualquer ilegalidade e não apenas a preterição de formalidades legais.

E a conclusão a tirar daqui é óbvia, a saber: o referido art. 97.º do C.I.M.S.I.S.S.D. foi revogado pelo art. 155.º do CPT, atento o disposto no art. 11.º do Dec.-Lei n. 154/91, de 23/4.

É assim para nós inequívoco que o art. 155.º do CPT revogou, na parte ora em apreciação, o citado art. 97.º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Resulta do que vai dito que só o resultado da 2.ª avaliação era susceptível de impugnação.

E só então era lícito ao recorrente discutir quer o despacho que autorizou a avaliação do prédio, nos termos do art. 57.º, § único do CIMSISD, quer a avaliação propriamente dita, através do pertinente recurso do resultado da avaliação.

E mesmo aqui estamos perante uma derrogação ao princípio da impugnação unitária, hoje vigente como é sabido, no sistema tributário português. Na verdade, e por regra, só o acto de liquidação propriamente dito é que, em regra, é susceptível de impugnação.

Com as excepções previstas na lei.

Como é o caso da hipótese dos autos, ou seja, da avaliação dos prédios, em sede de imposto da sisa, onde a lei prevê mecanismos autónomos para impugnar directamente o valor da avaliação, nela cabendo, como se disse, a impugnação do despacho que autoriza a avaliação do prédio, nos préditos termos do art. 57º do CIMSISDD.

A decisão recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Embargos de terceiro. Falta de fundamentação de facto e de direito. Nulidade da sentença. Dívida do cônjuge executado proveniente de responsabilidade subsidiária. Penhora de bens comuns ao casal. Meio de defesa contra essa penhora.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Dispõem os arts. 144º, nº 1 do CPT e 668º, nº 1, al. b) do CPC que a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito da decisão. Porém essa nulidade só ocorre quando a sentença for totalmente omissa no tocante a essa motivação.*
- 2 — *Uma dívida proveniente de responsabilidade subsidiária de um dos cônjuges é da sua exclusiva responsabilidade, e por ela respondem os seus bens próprios e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns. - arts. 1692, al. b) e 1696, nº 1 do CC.*
- 3 — *No regime da comunhão de adquiridos o produto do trabalho dos cônjuges faz parte da comunhão - art. 1724, al. a) do CC.*
- 4 — *O direito ao vencimento é um direito de crédito e, como tal, insusceptível de posse.*
- 5 — *A lei, porém, admite a possibilidade de o cônjuge do executado a que foi penhorada parte do seu vencimento como forma de pagamento de uma dívida da exclusiva responsabilidade deste deduzir embargos de terceiro. - art. 1038, nº 2, al. b) do CPC.*

Recurso nº 17 991; Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: Isabel Maria Gândara Alves; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I

O Representante da Fazenda Pública e o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Tributário de Coimbra, inconformados com a sentença do Sr. Juiz daquele Tribunal que julgou os presentes embargos de terceiro procedentes, dela vieram interpor os presentes recursos pedindo a sua revogação.

Coroando as suas alegações, o RFP formulou as seguintes conclusões:

1.- Não estando em causa a ofensa da posse de coisa sujeita a direitos reais, mas de um vencimento, um direito de crédito, não é lícito deduzir embargos de terceiro contra a sua penhora. Estes só podem incidir sobre bens objecto de direitos reais.

2.- Pelo pagamento de dívidas de impostos respondem os bens comuns de ambos os cônjuges, uma vez que se presume, e tal presunção não vem ilidida, que os rendimentos que originaram os impostos reverteram também em benefício comum do casal.

3.- A penhora efectuada no vencimento do cônjuge do executado é legal, pois trata-se de um bem do casal susceptível de penhora.

O EMMP, por seu turno, concluiu do seguinte modo:

1.- O Sr. Juiz *a quo* não especificou os fundamentos de facto e de direito em que baseia a sua decisão para considerar os embargos procedentes.

2.- Tal decisão deve, pois, ser declarada nula, visto que aquela omissão constitui uma das causas de nulidade de sentença, previstas no art. 144, n.º 1 do CPT que, para os devidos efeitos, ora se argúi.

3.- Com ensinam A. J. de Sousa e J. S. Paixão e bem assim A. Lopes Cardoso, as dívidas, contribuições ou taxas, quer estas incidam sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges.

4.- Ora a dívida exequenda é, inequivocamente, relativa a um imposto - o IVA.

5.- Daí que, nos termos do art. 1695 - 1 do CC, possam e devam ser penhorados bens comuns do casal para pagamento da dívida exequenda.

6.- Assim, ao julgar os embargos procedentes, o Sr. Juiz recorrido violou aquela disposição.

7.- Deve, pois, por tal razão, revogar-se aquela decisão, substituindo-a por outra através da qual se julguem os embargos improcedentes.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

Na sentença recorrida foi fixada a seguinte matéria de facto:

1.- Por dívidas de IVA foi instaurada execução fiscal contra a sociedade "Ainda - Comércio de Máquinas para a Indústria Têxtil, L.da.", a qual veio a reverter contra o seu sócio gerente Alberto Gândara Pereira Alves.

2.- Este revertido é casado com a aqui embargante no regime da comunhão de adquiridos.

3.- Por despacho do Sr. Chefe da 2ª R.F. de Coimbra, de 25/6192, foi ordenada a penhora de 1/3 do vencimento ilíquido da embargante, solicitando-se à entidade patronal o competente desconto.

III

Fixados os factos, cumpre conhecer de ambos os recursos.

Estes abordam diversas questões, sendo que uma foi posta exclusivamente pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público e as outras têm muitos pontos comuns, pelo que se impõe começar pela análise daquela para que depois se aborde conjuntamente as questões que são comuns a ambos os recursos.

1. - E, assim, a primeira questão que se impõe enfrentar é a da nulidade da sentença recorrida, suscitada no recurso do EMMP, por a mesma ser prioritária em relação às demais.

Na opinião daquele Ilustre Magistrado a decisão recorrida é nula por não especificar nem os fundamentos de facto nem os fundamentos de direito que serviram para o Sr. Juiz *a quo* decidir como decidiu, ou seja, aquela sentença não só não conteria os factos necessários à prolação de uma decisão, como também era omissa no tocante às razões que juridicamente a justificavam.

Esta questão, a não proceder, arrasta consigo uma outra que é a de saber se, não sendo nula, a mesma conterà todos os elementos de facto necessários à decisão que se pede a este Tribunal. Dito de outro modo, será que a sentença recorrida fundamentou suficientemente na matéria de facto, o que equivale a perguntar se este Tribunal será competente para conhecer do recurso.

Vejamos, pois.

Dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32.º.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA aos recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Se a lei assim dispõe quando a questão que se coloca está apenas relacionada com a determinação da competência do Tribunal - prescrevendo que este STA nunca julgará de facto e determinando a sua incompetência quando a questão de facto não estiver definitivamente resolvida - por maioria de razão se terá de entender que este Tribunal

estará sempre impedido de julgar quando a sentença recorrida é totalmente omissa no julgamento da matéria de facto.

É isto porque sendo este um Tribunal de revista se limita a aplicar o regime jurídico que julgue adequado aos factos materiais fixados pelo Tribunal recorrido, não lhe estando cometido o julgamento da matéria de facto. - art. 729-1 do CPC.

Acresce que a lei fulmina de nulidade uma sentença que não especifique os fundamentos de facto. - arts. 144, n.º 1, do CPT. e 668, n.º 1. al. b), do CPC.

A razão para esse dispositivo explicou-a o Prof. J. A. dos Reis dizendo que “uma decisão sem fundamentos equivale a uma decisão sem premissas; é uma peça sem base”, logo acrescentando que “as partes precisam de ser elucidadas a respeito dos motivos da decisão. Sobretudo a parte vencida tem o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber, quando a sentença admita recurso, para poder impugnar fundamento ou fundamentos perante o Tribunal superior.” - vd. CPC Anotado, vol. V, pág. 139.

Na mesma linha de raciocínio A. Varela, J. M. Bezerra e S. Nora escreveram que “para que haja falta de fundamentação, como causa de nulidade de sentença, torna-se necessário que o Juiz não concretize os factos que considera provados e coloca na base da sua decisão.” Manual de Processo Civil, 2ª. ed., pág 687.

Sendo assim, para que se possa julgar nula uma sentença por falta de fundamentação, quer de facto quer de direito, é necessário que a mesma não concretize quais os factos que considera provados e/ou não indique as razões jurídicas que suportaram a decisão.

Porém, para que essa nulidade ocorra é necessário que a sentença seja totalmente omissa no tocante àqueles pontos, não bastando, pois, que essa fundamentação seja insuficiente, pouco clara ou mesmo errada, visto que se uma sentença é parca na sua fundamentação de facto ou de direito, ou esta não é clara e convincente, poderemos estar perante um erro de julgamento, conducente à sua revogação ou alteração, mas não perante uma nulidade da sentença.

“Há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, mediocre ou errada. O que a lei considera nulidade é falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade.” - vd. Prof. J. A. Reis, obra e local citados.

2. - Descendo agora ao caso dos autos e confrontando-o com os princípios expostos, a primeira evidência que nos surge é a de que a sentença recorrida fixou matéria de facto - que, aliás, atrás se reproduziu - e que foi esta que serviu para fundamentar a decisão ora recorrida.

É certo que a fixação factual foi sintética e que o discurso jurídico se estendeu abundantemente sobre muitos pontos cuja relação com a matéria aqui em análise é apenas indirecta e que sobre alguns dos pontos concretos que importavam analisar se discorreu com brevidade, mas isso não determina a nulidade da sentença.

Ou seja, a fundamentação da sentença recorrida é susceptível de ser considerada deficiente, mas não é omissa nem quanto à fundamentação de facto nem quanto à fundamentação de direito.

Daí que, e sem necessidade de mais considerações, se conclua que a mesma não sofre do vício que lhe foi apontado no recurso do EMMP.

Será que, apesar de não ser nula, a sentença fundamentou insuficientemente a matéria de facto e que essa insuficiência acarreta a incompetência hierárquica deste STA ?

Também aqui a resposta é negativa.

Na verdade, e ainda que a fixação dos factos feita na sentença recorrida seja sintética, certo é que os factos que dela constam são suficientes para que se possa dirimir o conflito que nos é trazido sem que se tenha de os ampliar, o que é o bastante para se poder concluir que não só este Tribunal é competente como está apto a conhecer dos recursos.

3. - Vejamos agora a questão suscitada pelo Representante da Fazenda Pública e pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público, pois que, embora em registos diferentes, ambos defendem a improcedência destes embargos, a qual, por impor a abordagem de diversos pontos comuns, vai ser conhecida conjuntamente.

Nesta questão o RFP defende que o que foi penhorado na execução foi um direito de crédito - um direito sobre o vencimento da embargante - e que, não sendo este susceptível de posse, a sua defesa não poderá ser feita através de uma acção possessória, como é o caso dos embargos de terceiro, o que o leva a pedir a revogação da sentença recorrida e um julgamento de improcedência para estes embargos.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público, por seu turno, formula idêntico pedido por entender que a dívida que se executa é da responsabilidade de ambos os cônjuges, por ser relativa a impostos, e que, por isso, o bem penhorado responde pelo seu pagamento.

4. - Os embargos de terceiro são, como é sabido, uma acção possessória destinada a permitir que um terceiro, cuja posse foi ofendida por uma diligência judicial, possa reagir contra essa ofensa por forma a ver-se restituído à posse que lhe foi retirada e a poder, de novo, gozar livre e plenamente o seu direito - vd. arts. 319 do CPT, 1037 do CPC e 1285 do CC.

Sendo assim, a defesa de uma posse ofendida nos preditos termos através do recurso aos embargos de terceiro só é admissível se se der a reunião dos dois pressupostos que condicionam o êxito da acção; por um lado, o ofendido ser terceiro em relação à execução, por outro, ser o mesmo o possuidor do bem no momento da ofensa.

Há, pois, que apurar se a embargante tem a qualidade de terceiro e se era possuidora do bem penhorado no momento da penhora ou se, independentemente dessa posse, reunia as condições previstas na lei para se servir dos embargos de terceiro.

Pois que se assim não acontecer fica, desde logo, impedida de recorrer àquele meio possessório para defesa dos seus direitos. - vd. art. 1038º, n.º 1 do CPC. Essa questão impõe que se proceda à análise do conceito de terceiro e da natureza da dívida exequenda.

Terceiro, na definição legal, é "aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou". - vd. n.º 2 do art. 1037 do CPC.

A quase totalidade da doutrina vem dando àquele conceito um entendimento alargado de tal forma que se atribui a qualidade de terceiro a todo aquele que não tem no processo de execução a posição de exequente ou de executado. - vd. A. Reis "Processos Especiais", vol. I, pg. 401. L. Cardoso, "Manual da Acção Executiva", pg. 380 e C. Mendes, "Acção Executiva", pg. 122.

No caso dos autos é certo e seguro que a embargante não tem na execução nem a posição de exequente nem de executado. Não é exequente, visto que, destinando-se a execução à cobrança de um impos-

to, essa qualidade só podia caber (como cabe) à Fazenda Nacional; não é executada por não ser devedora, nem originária nem subsidiária, daquela quantia.

E se assim é não se põem dúvidas de que a embargante é terceira na execução.

E sendo a embargante terceira, justifica-se que se pergunte se à mesma poderia ver penhorado o seu vencimento na execução que reverteu contra o seu marido, o que nos remete para a análise da natureza da dívida exequenda.

A dívida que se executa é uma dívida de IVA, liquidado a uma sociedade comercial de que era gerente o marido da embargante, a qual, não tendo sido paga por essa sociedade, lhe veio a ser exigida em resultado do regime de responsabilidade subsidiária vigente nas leis fiscais.

Ou seja, trata-se de uma dívida que não foi contraída directamente pelo marido da embargante nem pelo casal, mas pela sociedade que ele geria, não sendo, por isso, uma dívida que tenha sido contraída para acorrer aos encargos normais da vida familiar da embargante, nem em proveito comum do casal, nem tão-pouco no exercício do comércio do seu marido.

Ou seja, trata-se de uma dívida que era da responsabilidade directa da sociedade, por ser proveniente da falta de pagamento de um imposto que lhe fora liquidado, e não da responsabilidade do marido da embargante que só se viu chamado ao seu pagamento e à execução por força do regime de responsabilidade subsidiária.

Sendo assim, essa dívida responsabiliza unicamente o marido da embargante, por ser própria e não comum e, por isso, só a ele pode ser exigida. - vd. arts. 1.691 e 1692 do C. Civil.

É que vem sendo entendimento jurisprudencial generalizado considerar-se que a responsabilidade do cônjuge administrador pelas das dívidas da sociedade que contra ele reverteram é uma responsabilidade de natureza extracontratual ou delitual, visto não existirem sem a prática de factos culposos por parte do revertido a gerarem a insuficiência do património da sociedade. Daí que se entenda que, tais dívidas têm plena integração na al. b) do art. 1692 do CC. - vd. Acs. deste Tribunal de 18/10/95, de 17/1/96 e de 18/2/98, Recs. n.ºs 18 989, 19 806 e 21.438.

Por tais dívidas respondem os bens próprios do cônjuge devedor e subsidiariamente a sua meação nos bens comuns. - vd. n.º 1 do art. 1696 do CPC.

No entanto, a meação do executado nos bens comuns só poderá ser chamada ao pagamento dessas dívidas quando a comunhão se desfizer, salvo se não houver lugar à moratória. - vd. n.ºs 1 e 3 do citado art. 1696 do CC, na redacção que este tinha à data dos factos.

Ora apesar da dívida exequenda ser da responsabilidade exclusiva do cônjuge da embargante, certo é que, por resultar de responsabilidade extracontratual, não havia lugar à moratória, o que permitia que pudessem ser imediatamente executados os bens comuns do casal. - n.º 3 do art. 1.696 e al. b) do art. 1.692 ambos do C. Civil.

No regime da comunhão de adquiridos, no qual a embargante e o seu marido estão casados, faz parte da comunhão o produto do trabalho dos cônjuges. - vd. n.º 2 do art. 1724 do CC.

Deste modo, não havendo lugar à moratória, o direito ao vencimento da embargante podia ser imediatamente penhorado, desde que se observasse o disposto no art. 825, n.º 2 do CPC, isto é, desde que se

procedesse à citação da embargante para que esta, se o quisesse, requeresse a separação da sua meação.

Todavia, tal citação não foi feita.

A omissão desta formalidade permite que o cônjuge do executado possa reagir a essa ilegalidade através do recurso aos embargos de terceiro. - vd. n.º I do art. 1038 do CPC e 17/1/96, já citado.

Está, pois, encontrada a resposta para a primeira questão que se impunha resolver; a embargante é terceira na execução que reverteu contra o seu marido e a lei assegura-lhe o recurso aos embargos de terceiro como meio de defesa do seu direito de posse.

Ponto é que a mesma seja efectivamente possuidora do bem que foi penhorado ou que, apesar de o não ser, esteja nas condições em que, excepcionalmente, se admite a possibilidade de recurso àquele meio possessório.

5. - Os embargos de terceiro são, já se disse, uma acção possessória.

Por tal razão é inquestionável competir ao embargante alegar - e provar - os factos de onde se retire que exerce poderes de facto sobre a coisa objecto de ofensa e de que esse exercício é feito no convencimento de que é o seu verdadeiro proprietário.

E isto porque a posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real. - art. 1251 do CC.

Deste preceito, e bem assim do que se dispõe no art. 1253 do mesmo código, fica-se a saber que a posse é integrada por um elemento objectivo (o *corpus*) - o exercício de poderes de facto sobre a coisa - e por um elemento subjectivo (o *animus*) - a intenção de a possuir como verdadeiro titular do direito real sobre a coisa, e de que é indispensável provar a existência de ambos esses elementos como condição necessária à procedência dos embargos.

Se assim é, a possibilidade de recurso a este meio processual está dependente da reunião de ambos aqueles pressupostos, a qual é, assim, condição da sua procedibilidade. Tal significa que a dedução de embargos de terceiro é inadmissível se a pessoa ofendida pela penhora não exercia de poderes de facto sobre a coisa penhorada, acompanhados do convencimento da titularidade do respectivo direito, na data da sua realização.

Ou seja, só pode defender o seu direito de posse através de uma acção possessória quem for titular daquele direito e o estiver a exercer nos preditos termos.

A não verificação daquele pressuposto torna ilegal o recurso a esse meio processual, determinando, necessariamente, o seu insucesso.

Ora o conceito de posse que decorre do disposto no art. 1251 do CC exclui a possibilidade de outros direitos que não os direitos reais serem objecto de posse.

No novo código, ensinam os Profs. P. Lima e A. Varela, restringe-se a posse "ao exercício aparente do direito de propriedade ou de outros direitos reais (à actuação por forma correspondente ao exercício de tais direitos), e estes direitos só podem incidir sobre coisas (sublinhado nosso). Não se pode possuir, por ex., um direito de crédito, embora se aja por forma correspondente ao exercício desse direito, cobrando-se juros, concedendo-se moratórias, usando-se de meios preventivos da violação do direito à prestação, etc." - CC. Anotado, vol. III, 2ª. ed., pág. 1. No mesmo sentido, O. Ascensão, "Direitos Reais", pág. 284.

Esta é a concepção tradicional (romanista) da posse e dos meios possessórios susceptíveis de serem usados na sua defesa.

No entanto a lei, nuns casos, e a doutrina e a jurisprudência, noutro vêm alargando as hipóteses de defesa de direitos por intermédio das acções possessórias, mesmo que não se exista um direito de posse concebido nos termos tradicionais.

Ou seja, a doutrina tradicional vem sendo ultrapassada em função das realidades que a vida vai revelando.

É o caso, por exemplo, das situações decorrentes da celebração de um contrato promessa de compra e venda em que, por efeito deste, se dá a transmissão da coisa para o promitente comprador ainda antes de celebrado o contrato definitiva. Nestes casos uma parte significativa da jurisprudência admite que o promitente comprador possa reagir contra a penhora do bem transmitido através dos embargos de terceiro. - Vd. Acs. do STJ de 18/11/82, BMJ 321/387, de 4/12/84, BMJ 342/347, de 25/2/86, BMJ 354/549 e de 7/3/91, BMJ 405/456.

Mas também é o caso previsto no n.º 2 do art. 1037 do CC que, expressamente, admite a possibilidade do "locatário que for privado da coisa ou perturbado no exercício dos seus direitos poder usar, mesmo que contra o locador, dos meios facultados ao possuidor nos arts. 1.276 e seguintes" do CC e a hipótese contemplada no art. 2088 do mesmo código.

A estes casos de possibilidade de recurso às acções possessórias como meio de reacção contra a penhora de uma coisa por parte dos seus detentores ainda que, de acordo com o rigor romanista, não se esteja perante uma situação em que haja a violação de um verdadeiro direito de posse, há que acrescentar aquelas situações onde o objecto da penhora é complexo por englobar não só coisas físicas, susceptíveis de posse, como também direitos, que o não são.

É o caso da penhora de universalidades de que o caso mais paradigmático é a penhora do estabelecimento comercial.

O estabelecimento comercial, na tese com mais aceitação da doutrina portuguesa, tem a natureza jurídica de uma universalidade, o que vale por dizer que dele fazem parte muitos direitos. - vd. F. Olavo, "Direito Comercial", 2ª ed., vol. 1, pág. 262.

Apesar disso ninguém contesta que o comerciante possa deduzir embargos de terceiro contra a penhora do seu estabelecimento, desde que, bem entendido, reúna os restantes requisitos de que depende a propositura dessa acção.

O que fica dito permite-nos concluir que existem situações onde apesar de não se verificar um direito de posse com as características exigidas pela doutrina tradicional se permite que as mesmas possam ser defendidas através dos referidos meios possessórios.

6. - Descendo ao caso dos autos verificamos que estamos na presença da penhora do direito da embargante a parte do seu vencimento.

O direito ao vencimento é seguramente um direito de crédito e, como tal, insusceptível de posse nos referidos termos.

Com efeito, o que é susceptível de posse são os bens físicos (dinheiro ou outros bens materiais) em que aquele se traduz, pelo que só ficando é que se poderá dizer que o titular do direito ao vencimento chega a ser possuidor da parte deste que foi penhorada, visto que no exacto momento em que tal direito nasce a parte penhorada é retida pelo devedor para ser depositada na Caixa Geral de Depósitos. - vd. art. 307 do CPT.

E sendo a parte penhorada insusceptível de posse será também, em princípio, insusceptível de ser defendida através de uma acção possessória.

Só assim não será se a lei admitir a possibilidade de recurso a esse tipo de acções por parte do titular do vencimento penhorado.

É o que acontece na situação figurada nos autos.

Na verdade, do que se dispõe na al. b) do n.º 2 do art. 1038 do CPC, onde se determina que "a nenhum dos cônjuges é permitido deduzir embargos de terceiro relativamente aos bens comuns quando a diligência incida sobre o produto do trabalho e os direitos de autor do executado" retira-se que se a penhora incidir sobre o produto do trabalho do cônjuge não executado está aberta a possibilidade de este reagir a essa ofensa por intermédio dos embargos de executado.

Ou seja, ainda que de forma indirecta, a lei admite abertamente o recurso àquela acção possessória por parte do cônjuge não executado quando este vir penhorado o produto do seu trabalho.

Ora o vencimento é o produto do trabalho e, portanto, a ele se refere o citado dispositivo.

Aliás, a jurisprudência sempre que teve de abordar a penhora dos vencimentos do cônjuge não executado sempre se inclinou pela admissibilidade do recurso aos embargos de terceiro como meio de reacção legal àquela diligência. - vd STJ de 28/10/76, BMJ 260/120 e deste STA de 31/10/95, Rec. 18 989.

Nesta conformidade e tendo-se em atenção que:

- o bem que foi penhorado na execução foi um direito ao vencimento, isto é, um direito de crédito, do qual era titular a mulher do executado;

- a dívida que se executa foi liquidada a uma sociedade comercial, da qual era gerente o marido da embargante, e veio a ser exigida àquele por força do regime da responsabilidade subsidiária previsto nas leis fiscais;

- Essa dívida é unicamente da responsabilidade do marido da embargante, é dívida própria dele e não comum, pelo que só contra ele podia ser instaurada execução;

- a embargante é terceira na execução;

- por essa dívida respondem os bens próprios do ora executado (cônjuge devedor) e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns; e que

- a embargante não foi citada para requerer a separação de bens, impõe-se que se conclua que à embargante estava o recurso aos embargos de terceiro como meio de defesa contra a penhora de parte do seu vencimento e reunidas as condições de que dependia a sua procedência.

Improcedem, pois, todas as conclusões dos recursos do Ilustre Magistrado do Ministério Público e do Representante da Fazenda Pública.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em negar provimento àqueles recursos e confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por os Recorrentes delas estarem isentos.

Lisboa, 6 de Maio 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois o cônjuge do executado só pode pedir a separação de meações se não foi citado para esse efeito, pedia a declaração de nulidade por falta de citação, a fim de esta ser feita). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Amnistia. Lei n. 23/91, de 4/7. Juros compensatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os juros compensatórios são consequência do atraso da liquidação do imposto, com a inerente arrecadação tardia nos cofres do Estado do respectivo imposto.*
- II — Não têm qualquer natureza de sanção.*
- III — Assim sendo, a Lei n. 23/91, de 4/7, não abrange no seu articulado os juros compensatórios.*

Recurso n.º 18.629; Recorrente: Félix Damião Rites; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. FÉLIX DAMIÃO RITES, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, o acto de liquidação de juros compensatórios efectuada pela Repartição de Finanças de Viana do Castelo.

Alegou ter sido citado para a execução por força da reversão contra si operada, por ter sido gerente da primitiva executada, Construções Rites, Lda.

O impugnante foi citado para pagar contribuição industrial e juros compensatórios.

A fim de aproveitar do disposto no n.3 do art. 246º do CPT, o impugnante pagou a quantia de 78.663.263\$00, referente a contribuição industrial e imposto extraordinário, e a quantia de 46.149.369\$00, referente a juros compensatórios.

Declarou desde logo que não eram devidos juros compensatórios, conforme o disposto no n.2, da al. x) do art. 1º da Lei n. 23/91, de 4/7 e ofício da Direcção de Serviços de Justiça Fiscal.

Na verdade, o pagamento foi efectuado no prazo de 180 dias a contar da data da notificação que lhe foi efectuada.

O Mmº Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a impugnação.

Inconformado com tal decisão, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A P.I. deve ser liminarmente indeferida quando se reconheça que é inepta e quando for evidente que a pretensão do autor não pode proceder. (al. a) e c) do n.1 do art. 474º do CPC).

II. A P.I. não é inepta (a contrario do art. 193º do C.P.C.).

III. A liquidação e exigência ao recorrente dos juros compensatórios são ilegais.

IV. Foi violado o disposto no art. 246º do Código de Processo Tributário, o n.2 da al. x) do art. 1º da Lei n. 23/91, de 4/7, e o disposto nos artºs 10º, 11º, 13º e 239º do Código de Processo Tributário.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso deve improceder.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É o seguinte o quadro fáctico desenhado na petição inicial:

2.1. Construção Rites, Lda. foi notificada em 10/12/91 para o pagamento da contribuição industrial de 1986 e 1987 e juros compensatórios no montante de Esc. 46.149.369\$00.

2.2. A dita sociedade não pagou mas impugnou aquelas liquidações.

2.3. Foram penhorados bens à Construção Rites, Lda.

2.4. Bens esses insuficientes para pagamento da quantia exequenda

2.5. Ao abrigo do disposto nos art's. 13º e 239º do Código de Processo Tributário a respectiva execução reverteu contra o ora impugnante, o qual foi citado em 21/6/93, quer para o pagamento da Contribuição Industrial de 1986 e 1987, quer para o pagamento dos juros compensatórios.

2.6. A fim de aproveitar do disposto no n. 3 do art. 246º do CPT o impugnante pagou em 9/7/93 a quantia de 78.663.263\$00 referente a Contribuição Industrial - Grupo A, 1986 e 1987, Imposto Extraordinário e a quantia de 46.149.369\$00 referente a juros compensatórios da Contribuição Industrial de 1986 e 1987.

2.7. O recorrente pagou sob a declaração de reserva e "*sem prescindir* da impugnação deduzida por Construções Rites, Lda. e de todo e qualquer meio usado por aquela sociedade ou que venha a usar de ataque à liquidação em causa bem como de vir a impugnar ou atacar a liquidação e a reversão contra si efectuada".

2.8. Tal pagamento foi efectuado com a única finalidade de beneficiar do disposto no n. 3 do art. 246º do CPT.

2.9. Declarar entender não serem devidos juros compensatórios.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

A questão que o recorrente suscita nestes autos tem a ver com a exigência que lhe é feita dos juros compensatórios.

Refira-se desde já que, diferentemente do que defende o recorrente, o indeferimento liminar tem a ver com a manifesta improcedência da impugnação e não com a ineptidão da petição inicial.

Refira-se igualmente que a referência aos art's. 10º, 11º, 13º e 239º do CPT não têm qualquer razão de ser, já que o recorrente não nos diz quais as razões por que tais preceitos resultam violados na decisão ora em exame, que nada têm a ver com os juros compensatórios liquidados.

Vejamos então se são ou não devidos juros compensatórios

O recorrente entende que não, face ao disposto no n. 2 da al. x) do art. 1º da Lei n. 23/91, de 4/7.

Dispõe o citado normativo:

"... são amnistiados:

"x) as infracções...

"2º As leis fiscais puníveis apenas com multa, desde que no conjunto da cédula ou categoria fiscal não seja superior a 5000 contos e a obrigação cujo incumprimento determinou a sua aplicação seja satisfeita e o imposto ou direitos e demais imposições e juros de mora porventura devidos sejam pagos nos 180 dias seguidos contados a partir da entrada em vigor da presente lei, da notificação da liquidação ou, em caso de litígio, do trânsito em julgado da sentença decisória".

Assim, e como decorre desta norma, os juros compensatórios só estarão abrangidos por ela se tiverem a natureza de sanção, inerente e consequente de uma infracção.

O art. 83º do CPT diz-nos quando estes são devidos, ajudando assim a determinar a sua natureza.

Dispõe o n. 1 do citado artigo:

Em caso de *atraso na liquidação* por motivo imputável ao contribuinte, são devidos *juros compensatórios*.

Daqui decorre que os *juros compensatórios* são consequência do atraso da liquidação do imposto, com a inerente arrecadação tardia nos cofres do Estado do respectivo imposto.

Destinam-se a ressarcir o Estado do atraso na liquidação, por motivo imputável ao contribuinte.

Não têm assim natureza de sanção.

Pressupõem, é certo, a culpa do contribuinte.

Mas daí não se segue que tenham a natureza de sanção.

Estão no mesmo plano dos *juros indemnizatórios*, devidos ao contribuinte pela Fazenda Pública, quando haja erro dos serviços, ou quando a restituição oficiosa dos impostos se faça para além do prazo legal, por motivo imputável aos serviços - art. 24º do CPT. Equiparação que é óbvia face ao disposto no n. 3 do mesmo artigo.

E ninguém por certo se lembraria de dizer que os *juros indemnizatórios* constituem uma sanção para a Fazenda Pública.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 22 de Junho de 1994 (rec. n. 14.460), "os *juros compensatórios*, que nunca poderiam portanto ser objecto imediato de uma amnistia, também não beneficiavam dos seus efeitos, por não terem a natureza de uma sanção".

A finalidade dos *juros compensatórios* é a de reparar os prejuízos pelo Estado com o atraso na liquidação do imposto, constituindo um agravamento daquele, uma "sobretaxa" (vide Acórdão deste STA de 29/1/92 - rec. n. 13.671).

Concluimos assim que os *juros compensatórios* não estão abrangidos pela dita Lei n. 23/91.

E a referência feita pelo recorrente ao art. 246º do CPT não tem qualquer razão de ser.

Primeiro, porque o responsável subsidiário responde na medida em que responde o devedor originário, considerados os limites estabelecidos no art. 13º do CPT.

Depois, porque os *juros* que lhe não são exigíveis, se paga a dívida no prazo para a oposição, são os *juros de mora*, coisa diversa dos *juros compensatórios*.

Enquanto estes, como vimos atrás, são consequência do atraso da liquidação do imposto, com a inerente arrecadação tardia nos cofres do Estado do respectivo imposto, aqueles pressupõem que o imposto, já liquidado, não foi pago no prazo respectivo.

Coisa diferente, como se vê.

Tendo em conta o que deixamos exposto, é de concluir que a sentença recorrida não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *José Almeida Lopes* — *Mendes Pimentel*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Embargos de terceiro. Promitente comprador. Posse. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O indeferimento liminar com fundamento na manifesta improcedência da petição inicial só pode ter lugar quando for de todo evidente que, qualquer que seja o desenvolvimento posterior da lide, a acção naufragará.*
- 2 — *A questão de saber se o promitente comprador, tendo havido tradição da coisa, tem ou não posse da mesma é uma questão complexa, que tem merecido pronúncias contraditórias quer da jurisprudência quer da doutrina.*
- 3 — *Não pode, por isso, essa questão servir de pretexto para um indeferimento liminar.*

Recurso n.º 18.856; Recorrente: Margarida da Conceição Freitas Morais Gomes; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Margarida da Conceição Freitas Morais Gomes, inconformada com o despacho liminar do Sr. Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que não recebeu estes embargos com o fundamento de que a embargante - promitente compradora do imóvel penhorado na execução, de que obteve tradição - não era possuidora daquele bem, já que o respectivo contrato promessa de venda não conferia posse ao promitente comprador, e a lei limitar o uso desta acção às pessoas que sejam titulares daquele direito à data em que o mesmo foi ofendido, dele veio interpor este recurso que concluiu com a formulação das seguintes

CONCLUSÕES

- 1 - A douta sentença recorrida viola os preceitos legais dos artigos 670º al. a) e 759º do Código Civil.
- 2 - A ora recorrente detém a posse real e efectiva da fracção penhorada e o direito ao seu uso e fruição por via do contrato-promessa de compra e venda, tendo-se verificado tradição da coisa a seu favor.
- 3 - Tendo existido incumprimento do contrato-promessa, imputável à promitente-vendedora, a ora recorrente detém crédito resultante do não cumprimento desta.
- 4 - A recorrente goza de direito de retenção sobre a fracção penhorada, pelo crédito resultante do não cumprimento imputável à promitente vendedora.
- 5 - No requerimento de dedução de embargos a então embargante e ora recorrente fez prova da sua qualidade de terceiro e do facto de ter a posse dos bens a que os embargos respeitam.
- 6 - O titular do direito de retenção tem uso das acções possessórias contra quem quer que seja para defesa da sua posse, mesmo que precária - cfr. art.º 670º al. a), 758º e 759º n.º 3 do Código Civil.
- 7 - É lícito ao possuidor precário defender a sua posse mediante embargos de terceiro, quando a penhora ofenda essa posse.
- 8 - Não pode excluir-se os embargos de terceiro da remissão geral da lei para as acções possessórias, pois não colhe qualquer interpretação restritiva da Lei.
- 9 - Pelo que a recorrente, na sua qualidade de promitente compradora a quem foi atribuído no contrato-promessa de compra e venda o uso e fruição da fracção, a favor do qual se verificou tradição da coisa

e que goza de direito de retenção pelo crédito resultante do não cumprimento imputável à promitente-vendedora, pode recorrer aos embargos de terceiro para defesa da sua posse, oferecendo, como o fez, prova de que é terceiro e tem a posse do bem.

10 - O despacho liminar negativo deve ser dado quando o pleito se ofereça como absolutamente inviável, não tendo o seguimento da acção razão alguma de ser e constitua desperdício manifesto da actividade judicial.

11 - O despacho recorrido não fez alusão a qualquer evidência da pretensão da embargante, ora recorrente, poder proceder.

12 - Não foram ouvidas as testemunhas arroladas pela ora recorrente.

13 - O S.T.J. tem vindo a defender que o promitente comprador goza de posse para efeitos da acções possessórias quando obteve a tradição da coisa, o que lhe confere uma posse legítima e não meramente precária.

14 - O S.T.J. defende que os promitentes compradores podem deduzir embargos de terceiro à arrematação do prédio prometido vender e que ocupam por entrega do promitente vendedor quando já o pagaram praticamente na totalidade e requisitaram em seu nome a ligação da água e energia eléctrica, agindo como donos da coisa.

15 - A jurisprudência é maioritária no sentido de que o promitente comprador, tendo havido tradição da coisa, é um verdadeiro possuidor e não um mero detentor, ou pelo menos que, como titular do direito de retenção, goza de tutela possessória e por isso pode embargar de terceiro.

16 - Não é, assim, manifesta qualquer falta de razão da embargante, ora recorrente, nem é manifesto qualquer insucesso da pretensão formulada.

17 - Pelo que os embargos de terceiro deveriam ter sido recebidos, seguindo o processo os demais termos até final.

A Caixa Geral de Depósitos, por seu turno, contra-alegou e formulou as seguintes

CONCLUSÕES:

1ª.- A sociedade Panalgarve. Lda, ao tempo proprietária do prédio, em 21.12.80, 05.08.83 e 02.11.83, constituiu hipotecas sobre o prédio descrito com o nº. 14.219, fls. 144 do Livº. B-37 da C.R.P de Lagos.

2ª.- A embargante terá celebrado em 10.01.93 um contrato-promessa de compra e venda para a fracção "M", que faz parte integrante do imóvel acabado de identificar.

3ª.- Em execução fiscal movida pela CGD, com fundamento no incumprimento do contrato de mútuo cujo pagamento ficou assegurado pelas hipotecas acima citadas, foi penhorada a fracção em causa ("M") na data de 07.02.91.

4ª.- O promitente-comprador ainda que tenha a posse e tradição do bem, porque é sempre uma posse precária e provisória, não pode deduzir embargos de terceiro na execução movida pelo credor hipotecário.

5ª.- A posse do promitente-comprador para ser oponível ao credor hipotecário, era necessário que tivesse sido constituída em data anterior.

6ª.- Mas, de qualquer modo, a posse e tradição do promitente-comprador e a penhora não são incompatíveis, pois que a penhora vai de encontro ao direito de crédito do promitente, uma vez que é pela reclamação e graduação de créditos que concretiza os direitos que lhe assiste.

7ª.- A doutra sentença recorrida não violou qualquer norma legal e aplicou correctamente aos factos dados por provados os disposições dos art.ºs 670º, alínea a), 758º, e 759º, do Código Civil.

O EMMP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que a posição assumida na decisão recorrida não é líquida, já que a questão que lhe é subjacente tem sido, e ainda é, objecto de pronúncias doutrinárias e jurisprudenciais contraditórias.

Daí que, dada a controvérsia em que a questão está envolvida, se não justificasse o despacho de indeferimento liminar.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Do relato que se acabou de fazer resulta que o Sr. Juiz *a quo*, ainda que o não tenha dito expressamente, rejeitou liminarmente estes embargos com fundamento na sua manifesta improcedência.

Para tanto, e em resumo, raciocinou do seguinte modo: os embargos de terceiro constituem uma acção possessória, o que pressupõe que só a ela possa recorrer quem tiver posse sobre o bem objecto da diligência judicial ofensiva, no momento em que esta se concretizou. Ora o promitente comprador de um imóvel, ainda que tenha havido tradição da coisa prometida comprar, possui em nome do dono da coisa, isto é, não possui em nome próprio, o que vale por dizer que não tem a posse do bem que prometeu comprar.

Se assim é, concluiu, o promitente comprador não pode embargar de terceiro e, embargando, esta acção será sempre manifestamente improcedente, e daí o indeferimento liminar destes embargos.

A questão decidenda é, pois, a de saber se se pode rejeitar liminarmente os embargos de terceiro como propostos pelo promitente comprador, em que se alega a posse do bem prometido comprar, com o fundamento de que o contrato promessa não transmite a posse e, portanto, de que os mesmos serão manifestamente improcedentes.

O art. 474, n.º 1, al. c) do CPC, na redacção que o mesmo tinha à data da prolação do despacho recorrido, determinava que o Juiz devia rejeitar liminarmente uma acção quando fosse evidente que a pretensão do autor não podia proceder.

Importa, por isso, saber em que circunstâncias é que se será legítimo dizer que “a pretensão do autor não pode proceder” e, portanto, rejeitar liminarmente uma acção com esse fundamento.

A Lei não nos dá o conceito de “manifesta improcedência”, pelo que temos de nos socorrer do trabalho feito pela doutrina e pela jurisprudência para podermos saber em que consiste e se tem aqui aplicação. isto é, para que possamos saber se os presentes embargos são, ou não, manifestamente improcedentes.

O Prof. J. A. dos Reis ensinou que o Juiz só deve indeferir a petição inicial com aquele fundamento quando “a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se tome inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha alguma razão de ser, seja desperdício manifesto da actividade judicial”. - vd. CPC Anotado, vol. II, pg. 385.

Por seu turno no Acórdão deste Tribunal de 15/12/93, Rec. 15.283, escreveu-se que o indeferimento da petição inicial, seja qual fora forma do processo em causa, só deverá ter lugar em casos extremos, em que, por motivos de forma ou motivos de fundo, seja manifesto, evidente o insucesso da pretensão formulada”. - no mesmo sentido STA de 13/3/91, 24/4/93 e de 3/11/93, Recs. 13.010, 14.439 e 16.264.

Se assim é deverá concluir-se que o conceito de manifesta improcedência está relacionado com a viabilidade da acção, com o seu desenvolvimento futuro, e que o mesmo só terá lugar quando, face à petição

inicial, for evidente que a pretensão do autor, por razões de forma ou de fundo, é inviável, que não tem qualquer hipótese de sucesso e que, por isso, qualquer que seja o desenvolvimento posterior da lide, está condenada ao fracasso.

Ou seja, uma petição só será manifestamente improcedente quando a sua leitura evidenciar que, qualquer que seja o posterior desenvolvimento da lide, a acção naufragará e que, por isso, todo o seu futuro processamento redundará em puro desperdício.

Trata-se de um conceito com evidente relação com o princípio da economia processual, já que em ambos os casos o que a lei pretende evitar é processamento de termos inúteis.

Daí que o despacho de rejeição liminar só tenha justificação quando se esteja na presença de uma petição que reúna as apontadas características, isto é, quando a leitura da petição inicial resultar evidente que a acção nunca poderá proceder.

E bem se compreende que assim seja, visto o despacho de indeferimento liminar ser um despacho radical que desfaz a expectativa do autor ver apreciada, discutida e julgada a sua pretensão.

Não será, pois, admissível que motivos controversos ou duvidosos possam conduzir à prolação de um despacho desta natureza e, deste modo, se inviabilizar o direito do Autor àquela apreciação e julgamento.

3. - Descendo agora ao caso dos autos, e analisando a questão que nos é posta, a primeira evidência que nos surge é a de tal questão ser profundamente controversa, como o demonstram não só o despacho recorrido, como também o muito bem elaborado parecer do EMMP.

É, assim, evidente que a referida questão foi já objecto de pronúncias contraditórias, quer da doutrina quer da jurisprudência, e que este facto é, por si só, demonstrativo de que a mesma não é pacífica e que, por isso, não poderá servir de pretexto a um indeferimento liminar.

Assim, e enquanto os STJ de 18/11/82, de 4/12/84, de 25/2/86, de 7/3/91 e de 19/11/96, BMJ 321/387, 342/47,354/549 e 405/456 defenderam que o promitente comprador goza de posse para efeitos do recurso às acções possessórias, outros há que, à semelhança do que se defendeu no despacho recorrido, entendem que aquele não tem posse do bem prometido comprar e de que, por isso, não se poderá servir dos meios possessórios na defesa dos seus direitos. - vd. os citados na douda decisão recorrida.

Esta é, assim, uma questão que, pela controvérsia que suscita e pela dificuldade da sua resolução, merece que os autos prossigam para que possa ser convenientemente estudada e apreciada.

E por ser assim, isto é, por ser uma questão complexa e controversa, é que o Sr. Juiz *a quo* sentiu necessidade de tecer longas considerações para defender a sua decisão.

Não estamos, pois, perante uma situação de manifesta improcedência destes embargos.

Tanto basta para que se possa dizer que com este fundamento nunca os mesmos deveriam ter sido liminarmente rejeitados, o que vale por dizer que o despacho recorrido não se pode manter na ordem jurídica.

Termos em que os Juizes deste Tribunal acordam em revogar o decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1.^o Instância para que seja proferido novo despacho liminar que não seja o de indeferimento pelo apontado fundamento

Sem custas, digo, custas pela recorrida com procuradotria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Imposto do selo. Transmissão da propriedade de imóvel de município. Hasta pública. Arrematação. Reserva de aceitação do preço pela Câmara Municipal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A transmissão da propriedade de imóveis pertencentes aos municípios pode fazer-se através de venda em hasta pública - arts. 39.º, n.º 2, alínea i), e 51.º, n.º 1, alínea l), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março.*
- 2 — *Existindo um regulamento referente às hastas públicas relativas à venda de imóveis municipais e na falta de legislação imperativa relativa à tramitação da hasta pública, é ao teor deste regulamento que se deverá atender para apreciação dos termos do negócio celebrado entre a autarquia e um particular.*
- 3 — *Se nesse regulamento se prevê que a autarquia se reserva o direito de aceitar ou não, em reunião do seu órgão executivo posterior à hasta pública, o preço proposto nesta para aquisição de um imóvel da autarquia, não se opera a transmissão da propriedade deste antes da deliberação de aceitação, pois só com esta se verifica a convergência de vontades necessária para a transmissão.*
- 4 — *Assim, não pode entender-se que a transmissão do imóvel se tenha operado com a hasta pública.*
- 5 — *As arrematações de imóveis a que se refere o art. 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo são actos de que deriva a transmissão da propriedade dos imóveis arrematados, pois não se compreenderia a exigência de imposto do selo sem que do acto derivasse qualquer efeito útil para o arrematante.*
- 6 — *Designadamente, não se poderá justificar a exigência de imposto do selo se a autarquia não vier, posteriormente, a aceitar o preço proposto na hasta pública.*

Recurso n.º 19 639; Recorrente: José Gomes, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

JOSÉ GOMES, LDA, impugnou judicialmente a liquidação de imposto do selo, no montante de 3.870.000\$00, efectuada pela Câmara Municipal de Braga relativamente a um acto de arrematação em hasta pública de uma parcela de terreno.

Depois de decidida por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 2-6-93, a questão da competência do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga para o conhecimento da impugnação, veio este último Tribunal a julgar improcedente a impugnação.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida.

É desta decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que vem interposto o presente recurso no qual a recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A - A transmissão de propriedade da parcela de terreno para a aqui Recorrente não se operou por força de uma arrematação.

B - A hasta pública promovida pela Câmara Municipal de Braga foi um expediente para publicitar a venda e conseguir o maior preço;

C - A Câmara Municipal reservou-se o direito de posteriormente rejeitar ou aceitar a oferta da licitante, que nunca teve o direito de exigir o título de arrematação para que se operasse a transmissão de propriedade.

D - A propriedade da parcela de terreno transferiu-se para a Recorrente através da escritura de compra e venda - arts 1.316, 1317 al. a) e 408º do Código Civil - outorgada a 31 de Janeiro de 1991 no Cartório da Câmara Municipal de Braga.

E - Não houve arrematação, não se tendo lavrado nem auto, nem título - arts 900º e 905º do Código Civil - através dos quais se tenha operado a transmissão de propriedade do prédio em causa.

F - No próprio Regulamento para a Venda em Hasta Pública se impõe a realização da escritura pública de compra e venda para titular a transmissão da propriedade.

G - Por não ter havido arrematação inexistiu o pressuposto da tributação pelo art. 15º da Tabela Geral do Imposto de Selo, pelo que a sua liquidação enferma de ilegalidade.

H - Os selos dos artigos 15º e 50º da Tabela Geral não são cumuláveis, sendo certo de que é o desta última disposição o que deve ser liquidado.

Termina pedindo que se conceda provimento ao recurso, revogando-se o Acórdão recorrido, decidindo-se que

I) a hasta pública efectuada pela Câmara Municipal de Braga para a venda do terreno identificado como "Terreno situado junto à escola Preparatória André Soares" não é uma arrematação;

II) a transmissão da propriedade do terreno em causa operou-se em virtude da realização de escritura pública de compra a venda;

III) inexistiu o pressuposto da tributação da transmissão da propriedade do lote em causa pelo art. 15º da Tabela Geral do Imposto de Selo, ou seja, do respectivo facto tributário, pelo que deverá ser anulada a liquidação do valor de Esc. 3.870.000\$00.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso por, em suma, a hasta pública realizada pela Câmara Municipal de Braga não ser uma arrematação, mas sim uma forma de aquela entidade encontrar o melhor preço, que depois aquela aceitaria ou não, como veio a aceitar, na sequência do que foi realizada a escritura de compra e venda. Assim, a transmissão não se operou por força do auto de arrematação, que não obedece ao figurino do art. 900.º do C.P.C., mas por força da escritura pública de compra e venda, pelo que o imposto de selo a liquidar seria o previsto no art. 50.º da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1 - *A C. M de Braga aprovou e fez publicar o Regulamento para venda em hasta pública de um terreno, com a área de 1737,50 m2, situado junto à Escola Preparatória André Soares.*

2 - *Em 10/10/1990 foi lavrada a acta, constante de fls. 90, da qual consta que o senhor Presidente declarou aberta a praça iniciando-se a alienação do terreno, tendo o mesmo sido licitado pela Sociedade José Gomes Lda... pela importância de 64.500.000\$00.*

Em face deste resultado, o Senhor Presidente da Câmara alienou, provisoriamente, pelo citado valor à Sociedade licitante, informando-a de que a alienação cabe à Câmara Municipal, em reunião.

3 - *O executivo municipal deliberou alienar o imóvel em 11 /10/90, quantia de 3.870.000\$00, nos termos do art. 15.º da T. G. I. S.*

5 - *No dia 31/1/91, no edifício dos Paços do Município de Braga foi celebrada escritura de compra e venda do imóvel.*

3 - A questão que é objecto do recurso reconduz-se, assim, a saber se o acto referido no ponto 2 do probatório deve considerar-se como uma arrematação de imóvel, para os efeitos do art. 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo.

O denominado imposto do selo tem uma natureza muito discutida na doutrina, sendo cobrado em situações heterogéneas, algumas vezes mesmo para cobrança de taxas e preços.

Não existe uma norma geral de incidência, sendo esta definida casuisticamente na Tabela Geral do Imposto do Selo, para que remete o Regulamento do Imposto do Selo (art. 1.º), indicando que este imposto «recai sobre todos os documentos, livros, papéis, actos e produtos designados na tabela».

Em geral, porém, pode dizer-se que o imposto do selo visa «tributar circulações de riqueza, de bens, de valores». (1)

No art. 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 233/91, de 18 de Junho, estabelece-se a incidência do imposto do selo sobre arrematações de imóveis das autarquias locais, ponto este sobre o qual não se suscita controvérsia.

A recorrente, acompanhada, no essencial, pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo, sustenta que a hasta pública em que ofereceu o preço para aquisição do imóvel não era uma verdadeira arrematação, sendo um expediente utilizado pela Câmara Municipal de Braga para publicitar a venda e conseguir o maior preço, por esta entidade, na sequência da hasta pública, ter reservado o direito de aceitar ou não o preço e só depois da aceitação se veio a operar a transmissão através de uma escritura de compra e venda.

No acórdão recorrido, apesar de se começar por dizer que «em parte alguma daquele art. 15.º se exige a transmissão da propriedade para a que a taxa nele prevista seja aplicável», acaba por se concluir que houve transmissão da propriedade com a hasta pública referida, o que foi determinante para a decisão. E retirou tal conclusão, por no regulamento respectivo se usarem várias expressões («venda em hasta pública», «aberta a praça», «licitado pelo valor de») que se harmonizam com o preceituado no art. 897.º do C.P.C.. Terá havido, assim, uma transmissão da propriedade antes da celebração da escritura

(1) SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7ª edição, página 597.

pública de venda, sendo a acta referida no probatório o título de arrematação.

O termo «arrematação» é utilizado no direito administrativo com um alcance distinto do que tem no direito processual civil, sendo utilizado, para além de designar uma forma de aquisição de bens, para designar o processo como se faz a adjudicação de obras públicas ou fornecimentos.

No caso da arrematação a que se refere o arte 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo, estando em causa a aquisição de imóveis, o acto não pode ser dissociado do efeito jurídico a que ela se destina que é a transmissão da propriedade do imóvel arrematado.

Desde logo, se conclui que assim é da referência *ao preço*, como base da liquidação do imposto, uma vez que ele é a contrapartida pecuniária da transmissão de propriedade (art. 874.º do Código Civil). Na verdade, se a propriedade não viesse a transmitir-se na sequência da arrematação, designadamente por não vir a ocorrer aceitação do valor oferecido pelo arrematante, não teria qualquer razoabilidade a exigência de Imposto de Selo com referência ao preço que deveria ser a contrapartida de uma transmissão inexistente.

Assim, será de entender que a arrematação a que se refere o art. 15.º da T. G. I. S. terá de ser um acto de que deriva a transmissão da propriedade do bem arrematado.

Por isso, se se concluir que a propriedade não se transmitiu pela «arrematação» referida, estará afastada, em princípio, a incidência de imposto do selo.

Para apreciar se a transmissão ocorreu ou não com a arrematação não serão relevantes as afirmações feitas no regulamento de venda, ao fazer referência a «venda em hasta pública», «aberta a praça» ou «licitado pelo valor de», pois a qualificação jurídica do acto terá de fazer-se à face das suas características e não da opinião jurídica que sobre a natureza do acto teria o autor do referido regulamento nem da terminologia adoptada para aludir aos actos processuais.

Por outro lado, também não se poderá fazer apelo às normas do C. P. C. sobre as vendas em hasta pública, como se fez no acórdão recorrido, uma vez que a lei prevê a possibilidade de as câmaras municipais utilizarem a hasta pública para venda de bens imóveis - arts. 39.º, n.º 2, alínea i), e 51.º, n.º 1, alínea l), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março - mas não prevê a sua sujeição ao regime do processo civil ou qualquer outro.

No caso, a hasta pública realizada tinha regras próprias, fixadas no regulamento referido no probatório.

Não existindo qualquer norma legal que imperativamente impusesse a adopção das regras do C. P. C. ou quaisquer outras, os termos da transacção têm de ser apreciados à face do constante em tal regulamento e do teor dos actos praticados, que são válidos em face do princípio da liberdade contratual.

4 - Estava expressamente referido no regulamento para que se remete no acórdão recorrido que a Câmara reservava o direito de não alienar o imóvel a quem fizesse o maior lance e que a alienação definitiva seria feita pela Câmara Municipal em reunião, o que foi declarado no próprio acto (ponto 2 do probatório).

Isto significa que até à deliberação camarária referida no ponto 3 do probatório não houve qualquer acto da parte daquela Câmara no sentido de aceitação da proposta de aquisição consubstanciada pelo lance efectuado pela recorrente na referida hasta pública.

Nestas condições, não é possível considerar efectuada a transmissão com a referida hasta pública, pois bastava que a Câmara Municipal viesse a não deliberar a efectivação da alienação para ela não se ter operado.

A acontecer a não aceitação, seria inviável defender, à face das condições fixadas no regulamento, que se tinha operado qualquer transmissão.

E, a não existir a transmissão, decerto teria de se concluir pela inexistência de qualquer dívida de imposto, quanto mais não fosse pelo facto de, sem transmissão não existir o «preço» da mesma que teria de ser a base do cálculo do imposto.

Assim, é de concluir que não se operou a transmissão pelo menos até ao momento em que ocorreu a deliberação camarária em que foi aceite o preço resultante da hasta pública, pois não existia até então a convergência de vontades necessária para esse fim.

Por isso, não existiria, antes da referida deliberação camarária, uma arrematação, mas apenas um projecto de arrematação, uma arrematação eventual ou provável.

No art. 15.º da incidir imposto do selo sobre arrematações realizadas e não sobre arrematações futuras ou hipotéticas, e, por este motivo, a situação não se enquadra no âmbito de incidência deste imposto, sendo ilegal, a esta luz, a liquidação efectuada.

5 - Poderá aventar-se, porém, que a hasta pública referida, conjugada com a posterior aceitação do valor oferecido pelo executivo municipal, constituiria, em bloco um acto de arrematação, que, assim, seria integrado pelo acto de hasta pública em que é oferecido um valor para aquisição do imóvel e uma posterior deliberação do órgão executivo municipal no sentido da aceitação do valor proposto.⁽²⁾

No entanto, esta construção não pode aceitar-se no caso dos autos.

Por um lado, como resulta do Regulamento que se refere no probatório, cujas normas regiam a hasta pública referida, na falta de qualquer outra regulamentação legal imperativa, estava previsto que na sequência da deliberação fosse celebrada uma escritura de compra e venda do imóvel, como veio a acontecer - ponto 5 da matéria de facto fixada.

Neste contexto, a decisão camarária relativa à alienação do imóvel tem de ser interpretada como não adjudicando o imóvel à recorrente, não visando produzir, por si mesma, a transferência da propriedade do imóvel, mas apenas como uma aprovação de tal alienação, a processar-se ulteriormente através da escritura pública prevista no Regulamento.

A ser assim, a transmissão da propriedade que, como se disse, não ocorreu no momento da hasta pública, também não terá ocorrido com a deliberação camarária referida, pois não se deliberou aí adjudicar o imóvel à recorrente.

(2) Foi esta a posição assumida pelo Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República no parecer n.º 77/62, de 17-1-1963, publicado no *Diário do Governo*, II Série, de 22-3-1963, páginas 2018-2020.

Neste parecer concluiu-se que, nos casos de compras de bens próprios das autarquias locais precedidas de hasta pública, em que for reservada a faculdade de o respectivo corpo administrativo, em futura reunião, deliberar aceitar ou não o preço oferecido, o auto da praça não está sujeito a imposto do selo (por não titular uma arrematação), mas será exigível imposto do selo após a posterior deliberação de aceitação, por, então, se completar a arrematação.

Consequentemente, na sequência de tal deliberação, não podia ser emitido qualquer alvará titulando a atribuição da propriedade do imóvel à recorrente. ⁽³⁾

Por outro lado, examinando o art. 15.º da T. G. I. S., na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 223/91, de 18 de Junho, constata-se que em todas as situações se pressupõe que é no acto da praça que é aceite o preço proposto na hasta pública.

Na verdade, prevê-se aí que o pagamento do imposto correspondente ao preço, quando inferior a 1000\$00 é feito em guias para esse fim passadas por quem presidir à praça e, quando superior a esse montante, é feito por guia e deve ser efectuado no primeiro dia útil que se seguir ao da realização da praça. Como é óbvio, prevenindo-se que quando o imposto é superior a 1000\$00 o pagamento tem de ser feito no primeiro dia útil seguinte ao da praça, a omissão da referência a qualquer prazo quando o imposto é inferior a este montante tem insita a necessidade de tal pagamento ser efectuado no próprio acto da praça, o que se compreende por ser diminuto o montante a pagar.

Sendo assim, terá de reconhecer-se que a arrematação que gerava a obrigação de pagamento do imposto do selo previsto no art. 15.º da T. G. I. S., era uma arrematação em que a aceitação do maior lanço efectuado era feita no próprio acto e não em momento posterior.

Por isso, a situação dos autos, em que tal aceitação era necessariamente posterior ao acto da praça, estará fora do âmbito de aplicação daquela norma.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido e em anular a liquidação.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo e nas instâncias.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Jorge Lopes de Sousa* — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho* (vencido; votei se negasse provimento ao recurso pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA, de 6.5.98, Rec. 19 639; além de que, vista a arrematação prevista no art. 15 da tabela em termos da teoria do acto administrativo, a dita escritura pública não constitui senão um acto integrativo daquela, consubstanciando a aceitação do preço pela Câmara Municipal). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto. Questão de direito. Incompetência hierárquica.

⁽³⁾ Não sendo aplicáveis as regras do C. P. C. ou quaisquer outras regras especiais, seria um alvará e não um título de arrematação, o título de uma eventual transmissão do direito de propriedade do imóvel para a recorrente (art. 87.º do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 19 997; Recorrente: Maria Aldina dos Santos Azevedo Moreira Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Maria Aldina dos Santos Azevedo Moreira Ferreira, inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a presente oposição, dela veio interpor recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1.- Estavam em débito prestações contratuais e por sua vez a requerente passou recibo das quantias referidas em 4.º por conta do capital.

2.- Assim, face ao art. 785 do CC, o capital em dívida é tão-só de 362.500\$00.

3.- Na parte em que a oposição aos juros se refere aos liquidados na petição da execução não se aplica o citado art. 805, n.º 5 do CPC, pelo que a oposição é procedente.

4.- A executada devedora segundo o direito civil não pode ser prejudicada na chamada à colação de uma lei (art. 437 do CC) pela singularidade do processo executivo fiscal não lhe facultar a prova do alegado.

5.- De qualquer modo a executada solicitou legalmente e ao abrigo da lei uma modificação quanto a prazos e taxas de juro para pagar; reitera-o nestas alegações e requereu-o autonomamente a 27/1/89, e

6.- Ao abrigo duma Resolução do Conselho de Ministros, 51-A/88, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 299, de 28/12/88, e que detém a tutela sobre a exequente.

7.- Consequentemente as prestações a amortizar, os prazos e taxas de juro do contrato inicial e em execução estão suspensos, e

8.- Só serão devidas, exigíveis e liquidas as que vierem a resultar de renegociações.

9.- Pelo que o crédito exequendo não é actualmente exigível, nem é líquido, pelo que deve a exequente ser absolvida da instância exequenda.

10.- A competência em razão da matéria do Tribunal Fiscal atribuída pelo DL 48.953 e mantida pelo DL 154/91 é inconstitucional, por conterem esses preceitos princípio ou norma inconstitucional por violadora dos arts. 13º, n.º 1, 20º n.º 1 e 205, n.º 2 da CRP.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou, sem formular conclusões, para defender o decidido.

O EMMP emitiu parecer no sentido de este Tribunal ser julgado hierarquicamente incompetente, por entender que o recurso não versava, exclusivamente, matéria de direito.

Notificadas para se pronunciarem sobre a suscitada questão prévia, ambas partes aproveitaram essa oportunidade: A Representante da Fazenda Pública para dizer que concordava com a opinião do Ilustre Magistrado do Ministério, a Recorrente para a ela se opor e defender que o recurso versava apenas questões de direito.

Mostrando-se colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II

1. A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da competência deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais - art. 3º. da LPTA - a qual é questionada tanto pela Recorrente como pelo EMMP junto deste Tribunal.

No tocante à Recorrente a incompetência que ela invoca diz respeito à matéria.

Na verdade, e em sua opinião, os Tribunais Tributários são incompetentes para cobrar as dívidas à Caixa Geral de Depósitos, uma vez que as normas do DL 48.953 e do DL 154/91, que atribuíram e mantiveram nos Tribunais Tributários a competência para a cobrança daquelas dívidas, são violadoras dos arts 13º, n.º 1, 20º, n.º 1 e 205º, n.º 2 da CRP e, por isso, inconstitucionais e, como tal inaplicáveis, do que resultaria a invocada incompetência.

O Sr. Procurador Geral, por seu turno, focaliza a incompetência que defende num problema de hierarquia.

Com efeito, no seu entendimento, se é certo que este Tribunal só conhece de recursos que versem matéria de direito, também o é que o quadro conclusivo formulado pela Recorrente contém afirmações de facto, o que significa que este recurso não versa exclusivamente matéria de direito, e, sendo assim, este Tribunal será hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Analisemos, pois, a alegada questão prévia da incompetência deste Tribunal, começando-se pelo ponto de vista do EMMP, para que possamos saber se o mesmo tem razão.

1. - Relativamente à competência hierárquica deste Tribunal dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF, que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno, a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos

Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32.º”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) -, pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito, pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

2. - No caso vertente o Ilustre Magistrado do Ministério Público entende que o recurso não versa exclusivamente de facto, por nas suas conclusões 5ª e 6ª se referir um facto, que não foi estabelecido nem tomado em conta pelo Sr. Juiz *a quo*, e que dele se pretendia retirar que a dívida exequenda não era líquida nem exigível.

Vejamos, pois, se assim é.

Nas referidas conclusões a Recorrente afirma que solicitou, ao abrigo da lei e de uma Resolução do Conselho de Ministros, uma modificação quanto a prazos e taxas de juros a pagar, e que voltou a reiterar esse pedido, autonomamente em 27/1/89, e nestas alegações.

Na sua resposta à objecção colocada pelo EMMP a Recorrente vem dizer que nas referidas conclusões suscita unicamente o problema de saber se nestes autos, e ao abrigo do disposto no art. 437 do CC, é admissível pedir uma modificação do contrato que havia celebrado com a exequente e que essa questão é meramente de direito.

Será assim?

Não há dúvida que se alegou e pediu na petição inicial que, ao abrigo do disposto na citada lei civil, se admitisse uma modificação do contrato por alteração das circunstâncias, por razões que aí se explanaram, e que esse pedido foi de novo referido neste recurso, como também ninguém duvida que é questão de direito saber-se se tal pedido tem cabimento nos autos de oposição.

Dáí que se o que estivesse em causa fosse apenas o mencionado pela Recorrente não havia dúvida de que ela tinha razão.

Porém, as referidas conclusões não se ficam pelos aspectos por ela referidos.

Na verdade, e para além do que diz a Recorrente, essas conclusões também afirmam que posteriormente à propositura desta acção o Conselho de Ministros tomou uma Resolução, e que em função dela dirigiu um novo requerimento relacionado com o pagamento da dívida exequenda, facto esse que pretendeu comprovar com a junção de um documento.

Só que nada disso foi tomado em consideração na decisão recorrida.

Com efeito, naquela decisão não se faz qualquer referência àquele pedido, pelo que tais afirmações têm a ver com a matéria de facto, a qual, a ser considerada provada, pode ter enorme relevância.

Acresce que nas conclusões 7ª e 8ª a Recorrente afirma que quer as prestações a amortizar, quer os prazos, quer as taxas de juros serão aquelas que resultarem de “renegociações”, o que a leva a concluir que a dívida que se executa não é líquida nem exigível e que, por isso, deve ser absolvida da instância.

De novo se põe aqui em causa a fixação da matéria de facto, visto que, muito embora não se perceba bem o alcance das referidas “renegociações”, sempre se questiona a exequibilidade do título executivo.

O que se acaba de referir mostra que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Tanto basta para que se possa dizer que o Ilustre Magistrado do Ministério Público tinha razão quando questionou a competência hierárquica deste Tribunal para conhecer deste recurso, e que, face aos princípios atrás expostos, o competente é o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que os Juizes deste Tribunal acordam em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Impugnação. CIMSISDD. Acto de avaliação. Acto destacável. Impugnação do acto de liquidação adicional de sisa, com fundamento em vícios do acto de avaliação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O acto de avaliação de um prédio, nos termos do CIMSISDD, é um acto destacável, relativamente ao acto final de liquidação.*
- II — *Assim, os vícios próprios do acto de avaliação devem ser atacados autonomamente.*
- III — *Não o fazendo, e atacando o acto de avaliação apenas na impugnação do acto de liquidação, assacando a este vícios próprios daquele, a impugnação necessariamente está votada ao insucesso.*

Recurso n.º 20 326; Recorrente: António Luís Marques de Figueiredo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO LUÍS MARQUES DE FIGUEIREDO, identificado nos autos, impugnou judicialmente o acto de liquidação adicional de imposto de sisa, efectuado pela 1ª Repartição de Finanças de Sintra.

Alegou incompetência do director distrital de finanças para proferir o despacho que ordenou a avaliação do imóvel e que não se verificavam os pressupostos para a referida avaliação, a que se refere o § único do art. 57º do CIMSISDD.

A Mmª Juíza do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

O impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com tal decisão, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

“O douto acórdão recorrido fez, salvo o devido respeito, errada interpretação e aplicação da lei, porquanto:

1. O prédio a que se refere a sisa n. 744/725, paga em 10/7/87, na 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Sintra, foi comprado pelo recorrente, por escritura de 13 de Julho de 1987, lavrado na Secretaria Notarial de Cascais... pelo preço de 13.500.000\$00;

2. O prédio está inscrito nas respectivas matrizes da Repartição de Finanças de Sintra, conforme consta dos autos;

3. Porque o preço convencionado era superior ao valor resultante do rendimento colectável, a sisa, nos termos do art. 19º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, incidiu sobre o preço convencionado de Esc. 13.500.000\$00;

4. Por despacho do senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, de 28 de Outubro de 1987, que se disse proferido por delegação do senhor Director Geral das Contribuições e Impostos, ao abrigo do art. 83º

do Dec.Reg.42/83 de 20 de Maio, foi autorizada a avaliação, invocando-se o art 57º do Código da Sisa, do imóvel descrito na já referida sisa n.º 744/725.

5. Através da avaliação, foi atribuído ao prédio o valor de 39.074.500\$00, tendo sido o ora recorrente informado de que era da importância de 2.945.960\$00 o imposto de sisa adicional e de 127.823\$00 de selo da verba e que se procederia, na falta de pagamento, à cobrança virtual, nos termos do art. 117º do Cód. da Sisa;

6. Tempestivamente, o ora recorrente deduziu impugnação judicial, nos termos dos artºs. 5º e 89º do Cód. de Proc. das Contribuições e Impostos, contra o acto de liquidação da sisa adicional, pelos fundamentos que constam da respectiva petição e que se dão como integralmente reproduzidos;

7. O douto acórdão recorrido confirmou a douta sentença da 1ª instância que julgou improcedente a impugnação, com o fundamento de que, na impugnação deduzida, o ora recorrente não se insurgiu contra o acto de liquidação adicional mas apenas contra a própria avaliação, argumentando que não o podia fazer, uma vez que não deduziu impugnação contra a própria avaliação, o que, segundo o douto acórdão, devia fazer nos termos do art. 97º do Cód. da Sisa;

8. Não procedem, no entanto, as razões invocadas para não se decidir no sentido do julgamento da impugnação judicial no sentido da procedência;

9. Simplesmente, a impugnação judicial foi deduzida contra o acto tributário de liquidação adicional nos termos, sem dúvidas, prescritos pelo art. 5º do Cód. Proc. das Contribuições e Impostos;

10. Na verdade, segundo tal disposição, a impugnação dos actos tributários tem por fim obter a sua anulação total ou parcial, por decisão dos tribunais das contribuições e impostos, e poderá ter por fundamentos a incompetência, vício de forma, inexistência de factos tributáveis ou qualquer outra ilegalidade;

11. O acto tributário de liquidação adicional da sisa é o acto final de um processo no qual se praticaram vários actos, todos eles visando aquele objectivo final do acto tributário da liquidação;

12. Por isso, face ao disposto no art. 5º do Cód. Proc. Contribuições e Impostos, o ora recorrente podia invocar qualquer ilegalidade verificada no processo para obter a anulação do acto da liquidação adicional da sisa;

13. Contra isto não se pode argumentar, como se argumenta, no douto acórdão recorrido, pretendendo-se que o art. 97º do Cód. da Sisa dispõe que o valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa e que a avaliação só pode ser atacada por via de impugnação apenas com fundamento em preterição de formalidades legais cometidas na avaliação, deduzida no prazo de oito dias, sendo certo que o ora recorrente não impugnou o resultado da avaliação no referido prazo;

14. Ora, em primeiro lugar, o art. 97º do Cód. da Sisa pressupõe necessariamente que o contribuinte não levanta quaisquer objecções à realização da avaliação e que, no caso, apenas pretenda reduzir o respectivo montante;

15. Em segundo lugar, se o art. 97º vedava a impugnação judicial, como parece entender o douto acórdão recorrido nos termos do art. 5º do Cód. Proc. das Contribuições e Impostos, do acto tributário da liquidação adicional da sisa feita na sequência da avaliação do prédio, a verdade é que não podia vedar tal instrumento ao dispor do particu-

lar, considerado o disposto no art. 268º, n. 3 da Constituição da República Portuguesa;

16. Deste modo, se o referido art. 97º se interpretasse no sentido de que estava vedado ao particular a impugnação judicial do acto tributário de liquidação adicional da sisa na sequência de avaliação do prédio, tal disposição seria inconstitucional e, por isso, os tribunais deviam recusar-se a aplicá-lo;

17. Acontece que o Código de Processo Tributário, aprovado pelo Dec.-Lei n. 155/91, de 23 de Abril, veio prescrever, no seu art. 120º, que "constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade designadamente: a) errónea qualificação e quantificação dos rendimentos tributáveis, valores patrimoniais e outros factos tributáveis; b) incompetência; c) ausência ou vício de fundamentação legalmente exigida; d) preterição de outras formalidades legais";

18. A referida disposição conjugada com o que consta do preâmbulo do Dec.-Lei, que aprovou o Código, mostra que houve a preocupação de acabar com as normas anteriores que ofendiam o princípio inserto no art. 268º, n. 3, da Constituição, pondo termo à restrição das garantias de defesa que as leis anteriores preceituavam, entre elas as constantes do art. 97º do Cód. da Sisa que, segundo certa interpretação, vedariam que o contribuinte pudesse lançar mão de impugnação judicial para a anulação do acto tributário da liquidação adicional de sisa, decorrente da avaliação do prédio, e fundamentá-la em qualquer ilegalidade que se verificasse no processo que tinha conduzido ao acto tributário de liquidação adicional;

19. Deste modo, é legítimo que o ora recorrente invoque o que se contém no Cód. Proc. Tributário e que impõe o respeito pelo princípio constitucional antes referido;

20. Por isso, ao contrário do decidido pelo douto acórdão recorrido, não só as ilegalidades referidas pelo recorrente na impugnação judicial podiam fundamentar a impugnação, como resulta do art. 5º do Cód. Proc. Contribuições e Impostos, como também é manifesto que a impugnação foi deduzida no prazo legal fixado no art. 89º do referido Código;

21. Assim, o douto acórdão recorrido não podia deixar de conhecer dos fundamentos invocados para a impugnação judicial e decidir a final no sentido da procedência da impugnação judicial;

22. Isto porque as ilegalidades invocadas pelo impugnante, ora recorrente, efectivamente se verificaram;

23. É que o referido despacho do senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa (conclusão n. 4) enferma, em primeiro lugar, do vício de incompetência;

24. Na verdade, nos termos do art. 57º do Cód. da Sisa, a avaliação a que ele se refere só poderá fazer-se mediante prévia autorização da Direcção Geral das Contribuições e Impostos;

25. Sendo certo que o senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa invocou delegação do senhor Director Geral das Contribuições e Impostos, ao abrigo do n. 2 do art. 83º do Dec. Reg. 42/83 de 20 de Maio, a verdade é que tal delegação é ilegal;

26. Com efeito, nos termos da referida disposição, o Director Geral das Contribuições e Impostos poderá delegar o exercício de algumas das suas competências nos subdirectores gerais e nos directores de serviços, de acordo com a especialidade das matérias;

27. Sucede que o senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa não era subdirector geral nem director de serviços, sendo certo que as direcções de serviços são as referidas no art. 3º do citado Dec. Reg.

42/83 sendo irrelevante para o efeito a equiparação a que se refere o art. 32º do mesmo Director;

28.0 referido despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa é ainda ilegal por outras razões;

29. Com efeito o art. 19º do Cód. da Sisa depois de preceituar, no seu corpo, que a sisa incidirá sobre o valor por que os bens foram transmitidos, acrescenta, no seu §2º, que o valor será o preço convencionalizado pelos contratantes ou o valor resultante do rendimento colectável, se for maior;

30. Ora, nos termos do § único do art. 57º do Cód. da Sisa, a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transaccionados;

31. Trata-se de uma norma de carácter nitidamente excepcional e que, por isso, só pode ser invocada para a avaliação quando efectivamente se verificar o preciso condicionalismo a que a norma se refere;

32. Ora, no caso, é manifesto que esse condicionalismo não se verifica, porquanto, como tal, não se pode considerar a informação prestada pela fiscalização a que se refere a certidão junta;

33. Com efeito, o que nela se diz é que o fiscal verificou, no dia 14 de Outubro de 1987, que o prédio, "segundo informações prestadas por proprietários idóneos, teria sido vendido pela quantia de cinquenta milhões de escudos";

34. É evidente, no entanto, que tal informação não constitui "elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu a sisas" é inferior ao preço por que o prédio foi transmitido;

35. Não se verificando o condicionalismo legal para que se pudessem determinar a avaliação do prédio, nos termos referidos no art. 57º do Cód. da Sisa, é manifesto que isto constitui uma ilegalidade invocável para a impugnação do acto tributário de liquidação adicional da sisa;

36. Não decidindo no sentido da procedência da impugnação judicial, o duto acórdão recorrido violou todas as disposições legais que ficaram referidas nas conclusões anteriores";

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo que os vícios invocados pelo recorrente são inerentes à avaliação e que o mesmo recorrente não atacou o acto de avaliação, pelo que o recurso deve improceder.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no Tribunal Tributário de 2ª Instância:

a) Em 10/7/87 foi paga na 1ª repartição de finanças do concelho de Sintra a sisa n. 744/725, com referência à compra que o impugnante pretendia fazer a Henry Frederick George Andrea, do prédio misto inscrito na matriz da freguesia de Penaferrim, sob os artºs. 444-A, parte urbana, e 74 e 50, ambos da Secção O - parte rústica, pelo preço de 13.500.000\$00.

b) O impugnante adquiriu o prédio referido em a), por escritura pública de 13/7/87.

c) Por despacho do sr. director distrital de finanças de Lisboa, de 28/10/87, proferido de harmonia com a competência delegada por despacho de 14/3/86 do sr. director-geral das contribuições e impostos, foi autorizada a avaliação do prédio referido em a), nos termos do art. 57º do CISISSD, face à informação prestada pelos serviços de fiscali-

zação, em 14/10/87, e ao ofício do chefe da repartição de finanças de 23/10/87, de que se encontram fotocópias a fls. 32 e 34, e que aqui se dão por reproduzidos, tendo a referida autorização sido comunicada à repartição de finanças, pelo ofício n. 4956, de 30/10/87, que deu entrada na repartição em 4/11/87, data em que foi instaurado o processo de avaliação, que teve o n. 144/87.

d) O despacho referido em c) foi notificado ao impugnante em 30/11/87.

e) A avaliação teve lugar em 4/2/88, tendo sido atribuído, por unanimidade, ao prédio em causa, o valor de 39.074.500\$00, conforme melhor consta do termo de avaliação junto a fls. 43.

f) O impugnante foi notificado desse valor em 19/2/88.

g) Face ao valor referido em e), a repartição de finanças liquidou sisa adicional, no montante de 2.045.960\$00, e imposto de selo, no montante de 12.873\$00.

h) O impugnante foi notificado das liquidações referidas em g) em 19/2/88, e, não tendo pago, procedeu-se ao débito à Tesouraria da FP, através do conhecimento n. 2, de 11/5/88.

i) A presente impugnação foi apresentada em 1/8/88.

3. Na petição inicial o impugnante insurge-se contra o acto de liquidação adicional de sisa e de imposto de selo.

E para fundamentar o seu pedido, o impugnante baseia-se na incompetência do director distrital de finanças de Lisboa para autorizar a avaliação do prédio, ao abrigo do art. 57º do CIMSISSD, bem como a falta de pressupostos para tal autorização.

A Mmª Juíza do Tribunal de 1ª Instância julgou a impugnação improcedente com o fundamento de que o impugnante assacou vícios ao processo de avaliação mas não ao acto de liquidação. Ora, como o acto de avaliação é um acto destacável e o impugnante não o atacou, não pode agora, em sede de liquidação, discutir os vícios próprios do processo de avaliação.

Daí a improcedência da impugnação.

O acórdão da 2ª Instância sufragou tal entendimento, negando assim provimento ao recurso.

Vejamos a lei.

O art. 57º do C.M.S.S.I.S.S.D. prevê a possibilidade da Fazenda Pública promover a avaliação dos bens transmitidos, se houver "elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao valor por que os bens foram transmitidos".

Por seu turno, os arts 94º a 96º do referido Código reportam-se às 1ª e 2ª avaliações dos prédios, sendo que o art. 97º daquele Código estatui expressamente o seguinte:

"O valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa.

§ único. Com fundamento em preterição de formalidades legais, poderá o contribuinte...impugnar tanto a primeira como a segunda avaliação...".

Nos termos desta disposição legal o contribuinte poderia impugnar tanto uma como outra avaliação. Com fundamento em preterição de formalidades legais, devendo porém aqui ter-se em conta o disposto no art. 268º, n.ºs. 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, a situação altera-se.

Dispõe o art. 155º do referido Código:

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

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

«...»

"6 - A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações".

Em relação à situação anterior há três alterações a reter: por um lado, o prazo de impugnação para o contribuinte é agora de 90 dias e não de 8 dias, como se dispunha no referido art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Por outro lado, torna-se agora necessário esgotar os meios gratuitos previstos no processo de avaliações. No caso concreto, torna-se necessário requerer uma segunda avaliação, com previsão no art. 96º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Finalmente, a lei expressamente refere agora toda e qualquer ilegalidade e não apenas a preterição de formalidades legais.

E a conclusão a tirar daqui é óbvia, a saber: o referido art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D. foi revogado pelo art. 155º do CPT, atento o disposto no art. 11º do Dec.-Lei n. 154/91, de 23/4.

Nas suas alegações o recorrente não concorda com este entendimento, sustentando que o referido artigo 155º se refere unicamente às avaliações dos prédios, ainda hoje reguladas pelo C.C.P.I.S.I.A.

Mas não se vê qual o alcance e o sentido desta limitação. Excluir, como faz o recorrente, a avaliação prevista no art. 57º do referido Código da Sisa do âmbito do art. 155º do CPT, a pretexto de que está em causa o valor da transmissão e não o valor patrimonial do prédio, não é para nós consistente. Na verdade, na apreciação dessa avaliação não deixará por certo de se ter também em conta o valor patrimonial numa perspectiva de apreciar o alegado valor de transmissão. E, por outro lado, é óbvio que o recorrente sempre poderia pedir uma segunda avaliação, prevista no art. 96º do referido C.I.M.S.I.S.S.D. Se ele podia pedir uma segunda avaliação, não se vê a razão pela qual se lhe não deva aplicar o art. 155º do CPT, que obriga apenas ao esgotamento dos meios gratuitos, no caso, o pedido de uma segunda avaliação, antes de impugnar. Impugnação hoje com um alcance mais amplo, como vimos, e beneficiando de um prazo muito mais dilatado.

Diga-se ainda, e finalmente, que o valor da transmissão não deixa de ser um valor patrimonial, cabendo assim no conceito vazado no referido art. 155º do CPT.

É assim para nós inequívoco que o art. 155º do CPT revogou, na parte ora em apreciação, o citado art. 97º do C.I.M.S.I.S.S.D.

Mas como estamos, na situação em apreço nos autos, no domínio do CPCI não é lícito socorreremo-nos do referido art. 155º do CPT.

Mas não deixa de ser verdade que o art. 97º do CPCI tinha que ser interpretado no sentido de que a preterição da formalidade legal tinha um sentido amplo, abrangendo toda e qualquer ilegalidade do acto de avaliação, e não apenas a mera preterição de formalidades legais. Ou seja; este dispositivo havia de ser interpretado de conformidade com o art. 268º, n. 3, da CRP, na redacção então vigente.

Mas tal interpretação não colidia com uma outra ordem de razões, a saber: o acto de avaliação era um acto destacável, autonomizado do acto de liquidação, e justificando assim uma impugnação autónoma do

próprio acto de avaliação sob pena de, não o fazendo, a mesma se tornar caso decidido ou caso resolvido.

E deixamos de remissa um outro ponto, não aflorado, a saber: se o próprio acto que autoriza a avaliação não é ele mesmo um acto autónomo, tratando-se, no caso, de uma decisão vinculada por parte do director distrital de finanças, tratando-se não de um acto preparatório, instrumental da avaliação, mas sim lesivo do contribuinte, e como tal autonomamente sindicável.

Mas seja ou não tal acto um acto autónomo e sindicável autonomamente, ou pelo contrário faça parte do próprio processo de avaliação, sendo pressuposto e incidental quanto a este, o certo é que o processo de avaliação é um acto destacável relativamente ao acto de liquidação.

E não tendo o recorrente atacado tal acto de avaliação, esta tornou-se caso decidido ou caso resolvido.

Assim, não pode agora o impugnante assacar ao acto de liquidação vícios de que eventualmente enfermasse o acto de avaliação.

E não se diga, como faz o recorrente, que no acórdão recorrido se pretende que "o art. 97º do Cód. da Sisa dispõe que o valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa e que a avaliação só pode ser atacada por via de impugnação apenas com fundamento em preterição de formalidades legais, cometidas na avaliação" (conclusão 13ª).

O que se disse no acórdão recorrido foi exactamente o contrário.

Transcrevendo:

"a impugnação pode ter como fundamento a preterição de quaisquer formalidades legais".

E adiante:

"...ninguém no processo pretendeu, com fundamento algum, que o recorrente não pode impugnar a liquidação adicional da sisa feita na sequência da avaliação".

Sintetizando: cada acto pode estar inquinado de vícios. Mas o ataque a um acto inquinado de determinados vícios deve cingir-se àqueles que lhe são próprios, pelo que não se pode atacar um acto assacando-lhe vícios que inquinam outro acto.

E a invocação do art. 5º do CPCI não pode ter o significado que o recorrente lhe atribui.

É certo que este artigo permite a impugnação dos actos tributários, a qual "poderá ter por fundamento a incompetência, vício de forma, inexistência dos factos tributários ou qualquer outra ilegalidade".

Mas isso não contende com a doutrina atrás exposta, ou seja, o acto só pode ser impugnado com fundamento em vícios que lhe são próprios.

E a referência feita ao art. 120º do CPT não tem razão de ser pois este Código não é aplicável à hipótese dos autos, pois a sua entrada em vigor é posterior a esta.

Sendo embora certo, como refere o EPGA, que o regime que resulta do citado art. 120º é diferente do consignado no CPCI, "pois em regra o acto de fixação de matéria colectável deixou de ser destacável para efeitos de impugnação contenciosa", não é menos verdade que "os actos de fixação de valores patrimoniais, em cuja categoria se inserem os actos de avaliação para efeitos de sisa...continuum a ser actos destacáveis, em relação aos actos de liquidação, para efeitos de impugnação contenciosa".

Sintetizando: o impugnante atacou o acto de liquidação adicional, fundamentando tal ataque com vícios inerentes ao acto de avaliação.

Ora, sendo o acto de avaliação um acto destacável que não foi autonomamente impugnado, tornou-se ele caso decidido ou caso resolvido.

O acórdão recorrido, na medida em que decidiu de acordo com tais parâmetros, não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho* (votou o provimento do recurso, na medida em que o acto que ordena a avaliação, anteriormente ao CPT, constitui um acto preparatório não desta mas da liquidação, sendo, como tal, sindicável no ataque a esta, mercê do princípio da impugnação unitária. O que é destacável, para efeitos de recurso contencioso, nos termos da lei, é o acto de avaliação, não o processo de avaliação. Por outro lado, o acto de avaliação é de natureza pericial, um laudo, de mera definição de valor efectuado por peritos ou louvados, estranho pois à decisão de qualquer questão de direito como o é o acto que ordena a avaliação, pelo que não interessa, sequer formalmente, o conteúdo deste, não se compreendendo assim que, através dela seja sindicável. Como acto preparatório da liquidação e vindo esta atacada contenciosamente nos presentes autos, devia conhecer-se das invocadas legalidades atinentes à mesma como é aquele, nos sobreditos termos). — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Natureza jurídica das isenções. Duplicação de colecta.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O reconhecimento da isenção fiscal é um acto tributário, pois por meio da sua concessão o Fisco aplica a norma tributária material a um caso concreto;*
- II — *Mas é um acto tributário de conteúdo negativo, pois equivale ao reconhecimento da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto;*
- III — *Por isso, a isenção fiscal é um facto impeditivo da obrigação de imposto, por afastar a incidência que foi delimitada para a generalidade dos casos;*
- IV — *Exigindo o artº 287º, nº 1, do CPT, para a verificação da duplicação de colecta, que a contribuição esteja paga por inteiro, temos de entender este pagamento como pagamento-cobrança, nele não cabendo a situação de isenção;*
- V — *Se um contribuinte não impugnar uma liquidação com fundamento em duplicação de colecta, ainda pode usar esse fundamento para se defender mediante a oposição à execução fiscal;*
- VI — *Mas se a hipótese for não a de duplicação de colecta, mas a de violação do direito subjectivo público à isenção, estamos em face de uma ilegalidade em concreto*

do acto tributário, a qual só pode ser invocada em impugnação judicial e nunca na oposição à execução fiscal.

Recurso: 20 560; Recorrente: Urbigest - Empreendimentos Industriais e Urbanísticos, L^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com base no facto de os 24 lotes que resultaram de uma operação de loteamento constituírem os mesmos prédios que anteriormente integravam os lotes n^{os} 4 e 5 (art^{os} U-01899 e U-01900) estando estes isentos de contribuição autárquica até 1994, a contribuinte URBIGEST - Empreendimentos Industriais e Urbanísticos, L^{da}., com sede na Rua Dr. Alberto Oliveira, n^o 5 - 4^o c, Coimbra, deduziu oposição à execução fiscal que, com o n^o 3590-95/1013000.9, corria termos pela 2^a Repartição de Finanças do concelho de Vila Nova de Famalicão. Invocou a inexigibilidade da colecta de contribuição autárquica relativa ao ano de 1993 ou, subsidiariamente, a anulação da colecta, a alegou as als.) e f) do n^o 1 do art^o 286^o do CPT.

O M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Braga, por despacho de fl. 56, rejeitou liminarmente a oposição, pois entendeu que a isenção alegada não integrava o conceito de anulação da dívida exequenda, nem havia duplicação de colecta, pois anteriormente não tinha havido qualquer pagamento por haver lugar à isenção. Por isso, a oponente deveria ter impugnado judicialmente a liquidação, o que não fez.

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

A) - A Doutra Decisão recorrida violou o correcto entendimento emergente da alínea f), n^o 1 do art^o 228^o, do Código de Processo Tributário.

B) - Sendo certo que os prédios inscritos na matriz predial urbana sob os art^{os} 01899 e 01900 da freguesia de Ribeirão, concelho de Vila Nova de Famalicão, foram objecto de colecta, apensar de insusceptível quando ao inerente pagamento, designadamente por via da isenção fiscal concedida.

C) - Ora, os prédios aludidos na alínea anterior correspondem exactamente à mesma realidade física que se consubstancia nos artigos matriciais urbanos n^{os} 02235 a 02258, sobre os quais incide indevidamente a quantia exequenda.

D) - Daí que a isenção de colecta concedida até ao ano de 1994, designadamente em relação às inscrições matriciais originárias, seja necessariamente extensiva às inscrições derivadas, sob pena de, se assim não fosse, se violar o princípio exponencial do primado da justiça materialmente aplicável, atento o contexto que lhe é subsumível.

E) - A duplicação de colecta é, enfim, patente - o que, só por si, implica que a oposição tempestivamente deduzida, seja recebida com as legais consequências.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D^o PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pelo facto de não haver duplicação da colecta.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o despacho recorrido deve ser confirmado ou reformado.

2º Fundamentos

Se a recorrente começou por alegar dois fundamentos de oposição - anulação da dívida exequenda e duplicação de colecta no recurso jurisdicional deixou cair um fundamento, para se firmar na duplicação da colecta.

Haverá duplicação de colecta nos casos em que a contribuição ou imposto não foi pago pelo facto de o contribuinte ter gozado de uma isenção?

Entende a recorrente que o facto de a contribuição não ter sido paga pelo facto de haver lugar à isenção reconhecida pelo Fisco, não impede que funcione o instituto da duplicação de colecta. Diz a recorrente que houve uma incidência repetida sobre a mesma realidade tributável, e que a Fazenda fez incidir sobre uma única realidade tributável dois critérios antagonicamente distintos e incompatíveis entre si, o que equivale na prática a uma colecta efectuada, mas sem pagamento concretizado, pelo que a isenção de colecta é necessariamente extensiva às inscrições derivadas na matriz.

O artº 287º, nº 1, do Código de Processo Tributário, estabelece os seguintes pressupostos da duplicação de colecta:

a) ESTAR PAGA POR INTEIRO UMA CONTRIBUIÇÃO OU IMPOSTO;

b) Exigir-se da mesma, ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza;

c) Referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Só se discute o primeiro pressuposto: a isenção equivale ao pagamento por inteiro da contribuição autárquica?

A duplicação de colecta é um vício do acto tributário, pelo que pode ser fundamento de reclamação, de impugnação ou de oposição (cfr. anotação do Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, in RLJ 3475-147).

Mas o acto que concede uma isenção é um acto tributário, pois este é aquele pelo qual o Fisco aplica a norma tributária material num caso concreto. E, como escreveu o Prof. ALBERTO XAVIER,

Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributação do facto e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do facto e, portanto, de não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros a Administração pratica um acto tributário de conteúdo positivo; nas segundas, um acto tributário de conteúdo negativo (cfr. Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 109).

E diz o mestre: "o reconhecimento da não tributabilidade do facto a consequente prática do acto negativo podem, todavia, resultar ou da não verificação de qualquer dos elementos de que se compõe o tipo legal (...) ou de verificação de factos impeditivos, como são as isenções" (cfr. ob. cit. pág. 110).

A isenção é uma delimitação negativa de incidência pela qual se exclui ou elimina do âmbito da incidência, uma vez delimitada para a generalidade dos casos, determinados pressupostos ou pessoas.

Mas se a isenção se configura como um facto impeditivo quanto à constituição da obrigação tributária, ela já assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa - a de contribuinte isento - e que é inteiramente distinta da do não contribuinte.

Assente que o acto de concessão de uma isenção é um acto tributário negativo, assente que a isenção é um facto impeditivo da liquidação, e assente que o contribuinte isento é um contribuinte e não um não contribuinte, pode-se concluir que, àquele que beneficie de uma isenção, se lhe for feita a liquidação, cai-se necessariamente na duplicação de colecta?

A proposta não pode deixar de ser negativa. A duplicação de colecta é um vício muito grave do acto tributário. E só por isso a lei permite que esse vício, para além de constituir fundamento de impugnação judicial, possa ainda constituir fundamento de oposição à execução fiscal. O contribuinte lesado esqueceu-se de impugnar em tempo oportuno, mas nem por isso perdeu o direito de se opor mais tarde à execução fiscal. Mas, para ser um vício muito grave, ele pressupõe não apenas a violação de um acto tributário negativo, mas a violação ou desrespeito de um acto tributário positivo. Mais ... é preciso que a quantia liquidada em primeiro lugar esteja PAGA POR INTEIRO, como diz a lei.

Logo, temos de concluir que a existência de um acto tributário negativo, em que a isenção se traduz, não basta para integrar a tal ilegalidade muito grave, que é a duplicação de colecta. Esta exige o pagamento por inteiro da contribuição ou imposto. E só pode haver pagamento por inteiro quando esse pagamento for feito segundo as duas modalidades previstas na lei: pagamento voluntário ou cobrança coerciva (artº 102º do CPT). O pagamento só é voluntário quando se trata do pagamento estabelecido nas leis tributárias (artº 107º do CPT).

Ora, não podemos configurar uma isenção como uma situação de pagamento voluntário. Por outro lado, não podemos fazer uma interpretação analógica do termo contribuição paga por inteiro por forma a nele se abranger a situação de isenção, pois, como vimos, a lei, para efeitos de duplicação de colecta, apenas se quis referir ao pagamento-cobrança. Só o desrespeito por este pagamento-cobrança é, aos olhos da lei, muito grave e a justificar uma dilação nos meios de reacção do contribuinte para o âmbito da execução fiscal.

Se é liquidada uma contribuição a um contribuinte a quem foi reconhecido antes o direito à isenção, então temos que reconhecer que a liquidação viola a lei, por violação de um direito subjectivo público - violação do direito à isenção - devendo o contribuinte impugnar judicialmente essa liquidação dentro do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário (artº 123º do CPT). Se o contribuinte deixa passar esse prazo de reacção e se guarda para o momento da execução fiscal, para se defender, então ele já vai fora do prazo legal, pois na execução só se pode defender se houver duplicação de colecta.

Por isso, bem andou o Mº Juiz a quo ao decidir não haver duplicação de colecta e só por meio de impugnação judicial, que não também por oposição à execução fiscal, se poder a recorrente defender.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.**Assunto:**

Oposição à execução. Nulidade do título executivo. Compensação de dívidas por parte do executado. Inexistência de facto tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A falta de menção, no título executivo, do exacto período temporal a que respeita uma dívida de IVA, do ano de 1987, constitui falta de um requisito desse título, com previsão legal no art. 249º, I, d) do CPT.*
- II — Tal falta constitui nulidade insanável - art. 251º, I, b) do CPT.*
- III — Não é possível ao executado compensar créditos que detenha sobre o Estado com dívidas provenientes de IVA.*
- IV — A alegada inexistência de um facto tributário, não pode ser arguida em processo de oposição à execução, mas sim através de impugnação judicial.*

Recurso n.º 20 700; Recorrente: COGERGAL — Companhia de Prospecção e Desenvolvimento de Mercados, Ld.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. COGERGAL - Companhia de Prospecção e Desenvolvimento de Mercados, Ld., com sede na Praça General Humberto Delgado, 267 - 2º - Esq - Porto, opôs-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Alegou que um dos títulos executivos carece de força executiva, que, no tocante a um outro, a executada é credora de determinada importância, havendo ainda duplicação de colecta, ocorrendo igualmente inexistência de facto tributário.

O Mm. Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformado com esta decisão, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com esta decisão, o oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Embora não constem do elenco de factos dados como provados pelo Venerando Tribunal de 2ª Instância, considerou este igualmente como provados os alegados pela recorrente nos art's 8º a 11º, 12º e 13º, 15º, 17º a 20º e 25º a 28º da p. i., apenas daí não os fazendo constar, por não os considerar pertinentes.

2) Podem por isso V. Exas, senhores Juizes Conselheiros, deles lançar mão e, diferentemente e como se espera, considerá-los não só pertinentes como determinantes.

3) Assim não se entendendo as coisas, o que só por mera cautela se alega, outra solução não restará do que lançar mão da faculdade prevista no art. 729º, n. 3, do CPC, aplicado por remissão do art. 2º do CPT, por forma a que acrescente o Venerando Tribunal de 2ª Instância

àquele elenco o que não deixou de considerar provado, só assim podendo existir base suficiente para a decisão de direito.

4) Assim sendo as coisas, reconduz-se a presente oposição essencialmente à apreciação de 4 questões.

5) A primeira é a nulidade do título dado à execução e respeitante ao ano de 1987, pelo não cumprimento, por este, do requisito imposto pela alínea d) do n. 1 do art. 249º do CPT.

6) A qual se verifica, já que é o IVA um imposto de liquidação e cobrança periódica mensal, sendo que não se discriminam no título os períodos a que se refere, acrescendo que impugnou judicialmente a oponente os de Março, Abril, Junho, Outubro e Dezembro de 1987, impugnação que está pendente, não podendo a oponente saber se estão, ou não, os períodos impugnados, incluídos no título.

7) Trata-se de uma nulidade insanável - art. 251º, n. 1, al. b) do CPT - a qual aqui expressamente se invoca.

8) Pelo que não pode deixar de diminuir-se à quantia exequenda o valor do título nulo, Esc. 1.180.580\$00, ficando aquela reduzida à quantia de Esc. 7.383.354\$00.

9) A segunda questão é a da duplicação dos títulos dados à execução, referentes ao ano de 1988, consistindo uns no resultado do tratamento administrativo das declarações periódicas de substituição Modelo C e outros, paralelos, nas liquidações que, justamente, aquelas visaram substituir.

10) O que só não é duplicação de colecta por não haver sido efectivamente pago o imposto em causa, mas é ilegalidade em tudo assemelhada, já que não pode o Estado cobrar do mesmo contribuinte duas vezes a mesma coisa - o mesmo imposto, relativo ao mesmo período de tempo, ainda que determinado por vias diferentes, enriquecendo-se sem causa, ilegítimamente e à custa do oponente.

11) Trata-se de situação flagrantemente enquadráveis na al. g) do n.º 1 do art. 286º do CPT, já que nunca poderia a oponente adivinhar que o Estado lhe iria tentar cobrar, em execução, e em simultâneo, as duas liquidações, sendo que o cúmulo das duas é que é ilegal.

12) Pelo que, é seguro, não foram à oponente assegurados meios de impugnação ou recurso.

13) Quando assim se não entenda, já que se mostra a ilegalidade provada documentalmente e não está em causa a ilegalidade da liquidação — tão-só do cúmulo de duas liquidações — e ainda porque não se interfere na competência da entidade que extraiu o título, sempre se tratará de fundamento enquadrável na al. h) daquele ar. 286º.

14) O valor das liquidações repetidas é de 2.612.788\$00, pelo que não poderá deixar de diminuir-se tal quantia à exequenda, que assim se reduzirá a 4.770.566\$00.

15) E nem se diga que as coisas mudam de figura por se considerar provado que os títulos dados à execução foram pelo SIVA tratados como pagamentos em falta, já que o que está em causa é que se mostrem dados à execução aos pares, consubstanciando um o resultado da declaração Mod. C e o correspondente a liquidação que aquele visava substituir.

16) O que, tendo sido alegado pelo recorrente no art. 15º da p. i., resultou provado, mesmo na óptica do Venerando Tribunal de 2ª Instância.

17) A terceira questão é a da possibilidade de invocação pela oponente de compensação de créditos que, por sua vez, relativamente ao mesmo imposto e ao mesmo período de tempo, tem, como provou documentalmente, sobre o Estado.

18) Não teve a oponente a possibilidade de deduzir tais créditos, que não recebeu por nenhuma outra forma, por não conterem as declarações Modelo C tal hipótese e por, entretanto, ter cessado a actividade.

19) O IVA é um imposto cuja determinação é feita através de dedução do imposto pago pelo contribuinte aos seus fornecedores ao imposto que, por sua vez, cobra dos seus clientes, sendo tal mecanismo absolutamente essencial ao sistema e à lógica do imposto.

20) Operando-se periodicamente, por força do CIVA, a compensação entre mútuos débitos e créditos do contribuinte e do Estado, relativos aos mesmos ou a diferentes períodos.

21) Existe assim lei que prevê a compensação, quer genericamente, quer até para o caso específico, por interpretação *a contrario* do art. 83º. B daquele Código.

22) Não é assim a compensação excluída pela al. c) do n. 1 do art. 853º do CC.

23) Tal fundamento integra a alínea h) do art. 286º do CPT.

24) A soma dos créditos do oponente é de Esc. 3.183.089\$00, pelo que a quantia exequenda se terá de reduzir a Esc. 1.587.477\$00.

25) A quarta e última questão é a da inexistência do facto tributário quanto ao ano de 1990, já que em 31/12/89 cessou a oponente toda e qualquer actividade.

26) Conforme comprovou com a competente declaração, entregue em 29/12/94 e que, por isso, é superveniente à petição e mesmo à liquidação.

27) Pelo que tal inexistência integra a alínea h) do n. 1 do art. 286º do CPT.

28) Não pode, em consequência, e afinal, deixar de considerar-se reduzida a quantia exequenda a 1.557.477\$00.

29) E não a 812.850\$00, como por lapso, cuja rectificação se requer, se referiu na p. i.

30) Além do mais, também ao Estado é proibido o abuso de direito que assim se verificaria, se de outra forma se entendesse.

31) Violou o duto acórdão recorrido os artºs 249º e 286º do CPT, os artºs 847º, 853º e 334º do CC, bem como os mais elementares princípios de direito substancial e processual.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Ministério Público, junto deste Supremo Tribunal, defende que o recurso merece parcial provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3. Defende o recorrente que este Tribunal deve tomar em conta factos que a 2ª Instância, apesar de os considerar provados, não os valorou por não os julgar pertinentes.

A não se entender assim, deve o processo voltar à 2ª Instância, nos termos do art. 729º, n. 3, do CPT.

Que dizer?

Vejamos.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

"Face à matéria de prova indicada não se considera relevante o alegado pelo recorrente sob os artigos 8º a 11º, 12º e 13º, 15º e 17º, 18º, 19º e 20º e 25º a 28º, além do mais, *face à informação oficial de folhas 54, donde resulta ter tido o recorrente a possibilidade de impugnar a liquidação do IVA relativa a 1987, tendo a mesma sido baseada em omissões do registo e consequentemente nas declarações periódicas, enquanto as relativas a 1988 resultaram de pagamentos em falta de IVA, sendo a relativa a 1990 feita oficiosamente. Ora, a apreciação da documentação e prova pretendida corresponderia a enxertar no pro-*

cesso a *controvérsia* que este *a priori* afasta por se estar, em princípio, perante dívidas certas, líquidas e exigíveis, o que implicaria, a aceitar-se a tese do recorrente, como diz a sentença recorrida, tomar-se conhecimento da legalidade das dívidas executadas, contrariamente ao estabelecido no art. 236º do CPT”.

Quer isto dizer que o acórdão recorrido não considerou determinados factos, atenta determinada informação oficial que levou ao probatório, e não considerou outros por entender que os mesmos eram irrelevantes por contender com o art. 236º do CPT, que impede que na execução fiscal se discuta a legalidade da liquidação.

Pois bem.

Não nos diz o recorrente clareza, em que medida os factos que pretende sejam levados ao probatório alterariam a solução de direito encontrada, sendo certo que a última asserção tem efectivamente acolhimento legal, pese embora a excepção prevista no art. 286º, 1, g), do CPT.

Daqui decorre que só se justificará a ampliação da matéria de facto, nos termos do art. 729º, 3, do CPC, se, relativamente a uma dada questão posta à consideração do tribunal, os factos levados ao probatório forem insuficientes para encontrar uma solução de direito.

Aspecto que será dissecado, se necessário, no pertinente discurso jurídico.

3. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

3.1. Foi instaurado o processo executivo n. 2436/91 contra a Cogergal - Companhia de Prospeccção e Desenvolvimento de Mercados, Ld., relativo a IVA de 1987, 1988 e 1990.

3.2. Em 22/4/91 foi emitida certidão de relaxe pela Tesouraria de Fazenda Pública do Porto - 4º Bairro, respeitante ao conhecimento n.º 954 de IVA do ano de 1987, no montante de 1.180.580\$00, sendo devidos juros de mora a partir de 6/2/91.

3.3. A liquidação de IVA de 1987 (liquidação adicional referida no nº anterior) teve por base “a presunção constante do processo administrativo” onde foram apurados os períodos a que respeita o imposto, foi feita a notificação do interessado, constando do mesmo processo a respectiva reclamação e a decisão da Comissão Distrital, tendo a sua origem em “omissões no registo e consequentemente nas declarações periódicas”.

3.4. As certidões de relaxe/nº do conhecimento, relativas ao ano de 1988, resultam de liquidações resultantes de pagamentos em falta do IVA.

3.5. A liquidação a que corresponde a certidão n. 52, respeitante ao ano de 1990, no montante de 30.000\$00, foi feita oficiosamente.

3.6. A recorrente foi notificada da informação oficial de fls. 54 em 5/3/92.

4. São quatro as questões colocadas à apreciação deste Tribunal, a saber:

- a) nulidade do título executivo respeitante a IVA do ano de 1987;
 - b) duplicação de colecta, respeitante aos títulos executivos, referentes ao ano de 1988;
 - c) compensação de dívidas com créditos da recorrente sobre o Estado;
 - d) inexistência de facto tributário no tocante ao ano de 1990.
- Vejamos cada uma destas questões.

4.1. Apreciemos a primeira questão, ou seja, a alegada nulidade do título executivo.

O título em causa é aquele que consta de folhas 91 dos presentes autos.

O recorrente sustenta que se verifica a nulidade prevista no art. 249º, 1.d), do CPT.

Dispõe o citado normativo:

"1. Carece de força executiva, devendo ser devolvido à entidade que o tiver extraído ou remetido, o título a que falte um dos seguintes requisitos:"

"...

"d) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante".

Por seu turno, dispõe o art. 251º do mesmo Código:

"1. São nulidades insanáveis em processo de execução fiscal:

"...

"b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental".

Aquele primeiro preceito corresponde ao art. 156º do CPC e este ao art. 76º do mesmo Código.

O aludido documento de fls. 91 refere que a dívida em causa se reporta a IVA do ano de 1997. Mais nos dá conta de que se tratou de uma liquidação adicional.

Decorre daqui que está preenchido o requisito da natureza da dívida.

Mas não o da sua proveniência.

Como bem refere o EPGA "o preenchimento deste requisito necessária da indicação da liquidação que deu origem à dívida ou os factos que estão subjacentes àquela ou, sendo o IVA pagável com periodicidade inferior a um ano, o período de tempo a que o mesmo respeita dentro daquele ano".

Ora tal não aconteceu.

Estava assim o recorrente impossibilitado de, com segurança, exercer a tutela jurisdicional dos seus direitos.

Só conhecendo o período exacto de tempo a que respeitava tal dívida é que o recorrente estava em condições de se definir perante a pretensão da exequente.

Precisão que o próprio acórdão recorrido não foi capaz de concretizar, apesar de se basear na informação oficial de fls. 54. Informação que obviamente não é, no caso, oponível ao executado, que não a recebeu no acto da citação, que é o momento exacto para o executado conhecer, com exactidão, a pretensão do exequente, podendo, através da cópia do título executivo, e da nota indicativa do prazo para oposição (art. 274º do CPT), definir a sua posição perante o exequente.

Aliás, a própria informação de fls. 54 não precisa o exacto período temporal a que se refere o IVA, sendo que esse período temporal pode ser diverso (vide artºs. 40º e 42º do CIVA).

O título executivo não preenche assim um dos requisitos legais, concretamente o previsto no art. 249º, 1, d) do CPT.

Trata-se de um requisito essencial.

A sua falta, que não pode ser suprida, nesta fase, por prova documental, gera uma nulidade insanável - art. 251º, 1, b) do CPT.

A primeira questão suscitada pelo recorrente logra pois êxito.

4.2. Passemos agora à segunda questão, ou seja, saber se há duplicação de colecta.

Se atentarmos na matéria de facto logo vemos que do probatório do acórdão recorrido não vem dado como provada a existência de uma tal duplicação.

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.º 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, neste ponto, qualquer censura.

4.3 A terceira questão suscitada pelo recorrente tem a ver com a possível compensação de dívidas de IVA com créditos da recorrente sobre o Estado.

Tal será possível?

Nos termos da al. c) do n. 1 do art. 853º do CC, “não podem extinguir-se por compensação... os créditos do Estado ou de outras pessoas colectivas públicas, *excepto quando a lei o autorize*”.

Ora, não há qualquer lei que autorize a pretendida compensação.

O art. 83º-B do CIVA permite ao Estado proceder a uma compensação “até à concorrência do montante dos reembolsos pedidos”.

Mas não prevê a situação inversa, ou seja, ser o contribuinte a proceder a essa compensação.

Esbarrá assim o recorrente com um obstáculo legal, qual seja o do falado art. 853º do CC.

Obtempera o recorrente com a interpretação “a contrario” do referido art. 83º- B do CIVA.

Mas, para além da falibilidade reconhecida deste tipo de interpretação, não é menos verdade que há um preceito expresso que impede essa compensação, que assim apenas cede perante lei expressa que contemple tal possibilidade de compensação.

De resto, daí não advém prejuízo para o recorrente que, a ter direito a qualquer reembolso por parte do Estado, poderá socorrer-se, se necessário, do meio contencioso próprio para reaver aquilo que eventualmente lhe for devido.

Não pode é obter, no caso, a satisfação do seu crédito através do instituto jurídico da compensação.

Não procede, pois, nesta parte, a pretensão do recorrente.

4.4 É que dizer da última questão suscitada pelo recorrente, a saber, que há inexistência de facto tributário, reportado ao ano de 1990.

Como vimos no probatório, o recorrente sustenta ter em 31/12/89 cessado toda a sua actividade, tendo comprovado em 29/12/94, documentalmente essa cessação.

O acórdão recorrido não nos dá conta desse facto no respectivo probatório.

Será de ordenar a ampliação da matéria de facto, como sugere o recorrente no seu recurso?

Entendemos que não.

Na verdade, o que se pretende é a discussão, em concreto, da legalidade da dívida exequenda.

Ora, como é sabido, a ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não constitui fundamento de oposição à execução, mas sim fundamento de impugnação judicial. É o que resulta da al. g) do n. 1 do art. 286º do CPT.

E o facto dessa declaração de cessação de actividade ter sido posterior à liquidação não tem como virtualidade possibilitar ao recorrente discutir essa concreta ilegalidade em processo de oposição à execução. Na verdade, e como muito bem refere o EPGA "apenas a declaração é superveniente, não o sendo o facto declarado - cessação de actividade". Daí decorre que "sendo esta pretensa cessação anterior à liquidação de 1990, a recorrente estava em condições de impugnar a liquidação com esse fundamento".

Não procede pois igualmente esta pretensão do recorrente.

5. Face ao exposto acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso interposto pelo recorrente Cogergal - Companhia de Prospeção e Desenvolvimento de Mercados, Ld..

Em consequência:

a) julga-se nulo o título executivo respeitante ao ano de 1987, revogando-se nesta parte o acórdão recorrido;

b) confirma-se no mais o acórdão recorrido, assim se negando, nessa parte, provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, na proporção de vencido, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Questão-de-facto. Incompetência. Interpretação de actos processuais. Pluralidade de recursos.

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 2.ª Instância.*
- 2 — *As alegações e conclusões de um recurso interpretam-se de modo a apreender e a ter como relevante o sentido objectivo do respectivo texto.*
- 3 — *A incompetência deste tribunal para um recurso cujo fundamento não seja exclusivamente de direito implica a similar incompetência para todos os recursos interpostos da mesma decisão recorrida.*

Recurso nº 21.152; Recorrentes: Contivenda - Comércio Retalhista e Armazenista, S A e Fazenda Pública; Recorridos: Os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Emâni Figueiredo.

Acordam na 2.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a sentença do TT 1.^a Instância de Porto que julgou improcedente a impugnação deduzida por Contivenda - Comércio Retalhista e Armazenista, S.A., dela vieram a recorrer para este tribunal quer a lte, quer o Representante da F.^aP.^a, este a sustentar a incompetência do tribunal *a quo* em razão da matéria para conhecer da impugnação.

E a lte sustentou -na sua conclusão 5.^a- que o art. 1.^o/3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial - "particularmente no caso concreto da impugnante - cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca" com o que teriam sido violados o princípio da proporcionalidade e da proibição dos excessos (art. 266.^o/2 da CR) e o art. 10.^o da Directiva 69/335/CEE.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouvidas as partes, a lte respondeu à questão suscitada pelo M.^oP.^o, sustentando a competência do STA em razão da hierarquia.

Antes de entrar na discussão da causa, incumbe apreciar de questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento officioso, além de poder ser suscitada pelo M.^oP.^o. (art.45.^a-2 do CP Tributário).

Na verdade, na conclusão referida a lte invoca a desproporção da receita pública dos emolumentos registrais com o custo prestado em troca, o que pressupõe o conhecimento desse custo, suportado pelo Estado devido à acção que desenvolveu.

A Rte, na resposta de fls. 292, vem aduzir que apenas visou ilustrar com a alegada desproporção em concreto à sua argumentação de direito, no plano da pretensão de ser inconstitucional e contrário ao direito comunitário o segmento da norma do art. 1.^o da Tabela aplicada ao caso concreto.

Todavia, as alegações e conclusões de um recurso, como actos processuais que são, interpretam-se de modo a apreender e a ter como relevante o sentido objectivo que do respectivo texto se extraia, independentemente das intenções do seu autor (cf, neste sentido, Ac. deste tribunal de 9.11.96, proc. 20 701) e o que o aludido texto significa, sem mais, é, como adiantou o digno agente do M.^oP.^o, a pretensão do conhecimento dos custos que, "no caso concreto, advieram para o Estado devido à actividade desenvolvida".

A proposição nomotética está presente no articulado, mas fundada naquele conhecimento em concreto, que nenhuma expressão do texto afastou.

Ora, o conhecimento de tais custos reporta-se a uma determinação da realidade do domínio dos factos, a qual se propõe para conhecimento no recurso, pois a mesma não consta do probatório da sentença recorrida.

* Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada na decisão, através de invocados erros de facto em que aquela houvesse incorrido, sempre se alinharam afirmações que se preten-

diam 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (cf. Manuel Andrade, *Noções (...)*, p. 89. é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41º/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Por não estar definitivamente fixada a matéria de facto no processo por haver um recurso em que são invocados factos que se mantém questionados a intervenção deste STA está impedida em relação a todos os recursos interpostos, como vem decidindo, uniformemente, a jurisprudência deste tribunal (cf. Acs. de 6.11.96, proc. 19 838 e de 21.5.97, proc. 15 695).

Assim, a decretada incompetência do tribunal para o recurso da Rte Contivenda acarreta a similar incompetência para o recurso da Fª.Pª., cabendo ao referido Tribunal Central Administrativo (2ª Secção) conhecer também desse outro recurso.

Termos em que se julga este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de ambos os recursos interposto e competente para tal o referido tribunal.

Custas pela recorrente Contivenda, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 15 000\$00 e 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Sentença. Omissão de pronúncia. Nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Não havendo a instância conhecido de causa de pedir alegada em petição inicial de impugnação judicial, sendo que o seu conhecimento não se mostra prejudicado pela solução dada a outras questões, ocorre o «vício de limite» da omissão de pronúncia, determinante de nulidade da sentença assim inquinada.

Recurso nº 21.277 em que é recorrente Lusomundo- Sociedade de Investimentos Imobiliários, S.A. e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

LUSOMUNDO- Sociedade de Investimentos Imobiliários, SCPS,S.A., com sede na Praça da Alegria, 22, em Lisboa, recorre da sentença do 5º Juízo do TT de 2ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra "o acto tributário praticado na Câmara Municipal de Lisboa em que lhe foi liquidada a importância de 2.128.358\$00 de «Tarifa de Conservação de Esgotos» relativamente ao ano de 1993".

Culmina a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª A sentença recorrida não conheceu, em termos de julgamento integral e expresse, de causa de pedir sobre a inexistência como norma válida de preceito da alínea b) do art.º 12º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro;

2ª Tendo reproduzido, extensa e integralmente, o objecto das posições tomadas no processo pela Fazenda Pública e pelo Ministério Público, a sentença não faz qualquer análise ou pronúncia sobre a igualdade da posição do Ministério Público e da impugnante quanto à razão legal, fundamento e natureza de atribuição, função e encargo público autárquico do estabelecimento da rede geral de esgotos como objecto de defesa e segurança da salubridade, higiene das populações e, portanto, sem a natureza de utilidade individual e de satisfação activa;

3ª Interpretou erradamente a causa de pedir sobre a inconstitucionalidade da Lei nº 106/88, de 17/IX, e de DL. nº 442-C/88 invocado a título subsidiário para a hipótese de não ser havida a matéria da alínea b) do art.º 12º da Lei nº 1/87 como absorvida e incorporada na Contribuição Autárquica;

4ª Ocorre, assim, omissão de julgado e erro de interpretação de causa de pedir;

5ª Decidiu a sentença contra direito subjectivo e contra a ordem jurídica tributária contemporânea na parte em que decidiu considerar a prestação obrigatória, mencionada na alínea b) do referido art.º 12º, na actual Ordem Jurídica, ainda como uma "taxa" ou "tarifa" apenas por mera adesão a doutrina e jurisprudência que, tendo sido formadas anteriormente à Lei nº 106/88, se basearam em critérios meramente ontológicos ou técnico-jurídicos das relações entre as Autarquias e os Municipais e não consideraram a nova ordem Jurídico-Tributária da actual Constituição, base de todo o poder de tributar e do dever jurídico de contribuir para os fins colectivos;

6ª Sendo a salubridade e a higiene das populações uma necessidade colectiva fundamental e, portanto, de satisfação passiva, cabe o contributo para o serviço público de estabelecimento, conservação e funcionamento da rede de esgotos a toda a colectividade a quem respeite o benefício geral, sendo, pois, a sua nova cobertura objecto discutível dos impostos e não de taxas, só o benefício individual de ligação eventual à rede de esgotos dos prédios ou locais que não realizem a assecção dos seus efluentes poder ser objecto de "taxa";

7ª Daí, a manifesta incorporação da norma da alínea b) do art.º 12º da Lei nº 1/87 no Código da Contribuição Autárquica;

8ª Sob pena de inconstitucionalidade da Lei nº 106/88 e do DL nº 442-C/88 se tal incorporação não se tivesse operado.

E assim se pede:

a) a revogação da sentença recorrida, por ilegalidade na estrutura e no objecto decisório;

b) a anulação do acto tributário com base em errónea qualificação de direito e de facto da situação tributária e por inexistência válida da norma da alínea b) do art.º 12º da Lei nº 1/87;

c) ou, subsidiariamente, para a hipótese da não anulação do acto pelos fundamentos anteriores, seja o mesmo anulado por inconstitucionalidade material da Lei nº 106/88 e do DL nº 442-C/88.

Juntou parecer.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

O mesmo entende o Exmº Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) Em data não concretamente apurada mas próxima do mês de Outubro de 1994, a impugnante recebeu um aviso/recibo enviado pela Câmara Municipal de Lisboa, do qual consta, além do mais, que o mesmo se refere à “tarifa de conservação de esgotos” com pagamento até 31/X/1994, referente ao ano de 1993, no montante de 2.128.358\$00 (1ª prestação de 1.064.179\$00 e 2ª prestação de igual montante) e resultante do somatório das quantias de 68.094\$00 (referente ao valor patrimonial de 27.237.792\$00 do 4º Bairro), 1.912.500\$00 (referente ao valor patrimonial de 765.000.000\$00 do 15º Bairro) e 147.764\$00 (referente ao valor patrimonial de 59.105.400\$00 do 16º Bairro);

B) No verso do mesmo aviso/recibo constam, ainda, além de outras informações, que:

“Esta tarifa encontra-se disciplinada no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa” e “a importância a pagar é de 0,25% sobre o valor patrimonial dos imóveis”, sendo este “indicado pelo Bairro Fiscal onde está inscrito o prédio, que deverá ser consultado em caso de dúvida”;

C) A impugnante, em 27/1/95, reclamou desta tarifa junto da CML e para o seu Presidente;

D) Nessa mesma data, impugnou igualmente a liquidação desta tarifa, por ter dúvidas quanto ao procedimento a adoptar em face do seu enquadramento no nº 1 ou no nº 2 do art.º 22º da Lei nº 1/87, de 6/1;

E) A reclamação graciosa adrede mencionada foi indeferida por despacho notificado à ora impugnante em 26/XII/1995;

F) No prazo que lhe foi concedido, veio a impugnante manter a impugnação judicial adrede mencionada, requerendo o seu prosseguimento e recurso a Tribunal.

Exposto o quadro factual desenhado pelo Tribunal “a quo”, importa referir que a primeira questão a decidir é a da alegada omissão de pronúncia, em virtude de a sentença recorrida não haver conhecido, “em termos de julgamento integral e expresso, da causa de pedir sobre a inexistência como norma válida do preceito da alínea b) do artigo 12º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro”.

No artigo 660º, 2, do CPC determina-se, explicitando o sentido conferido pelo nº 2 do artigo antecedente aos fundamentos da sentença, que o juiz deve resolver nela todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

In casu, quatro questões fundamentais são delineadas na petição inicial:

- inexistência da norma legal de incidência em que se baseou o acto tributário da liquidação da prestação tributária em causa- alínea b) do artigo 12º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro;

- acto e prestação tributária baseados em errónea qualificação de facto e de direito da realidade em causa;

- incompetência da entidade que liquidou o imposto em causa;

- inconstitucionalidade do DL nº 442-C/88, se se entendesse que o mesmo não aboliu a verba da alínea b) do artigo 12º da Lei nº 1/87.

Ora, como bem nota a Rct., a decisão recorrida, “mencionando, embora, três «questões suscitadas pela impugnante»- inexistência da norma legal, errónea qualificação da realidade tributária, incompetência da entidade liquidadora- limita-se a apreciar, apenas, a matéria da segunda questão: a da errónea qualificação da prestação como de “taxa” ou “tarifa” e não como de “imposto”.

E razão tem, ainda, a Rct. quando sublinha que “não bastava que se decidisse ser a tributação da alínea b) do artigo 12º da Lei nº 1/87 uma “taxa” ou “tarifa” e não um “imposto”, para se haver como decidida a questão da revogação ou não revogação daquele preceito tributário: na verdade, qualquer que fosse a qualificação da tributação da alínea b) do art.º 12º da Lei nº 1/87- como “imposto”, ou como “taxa” ou “tarifa”- sempre se poderia considerar tal preceito como revogado ou não revogado pela Lei nº 106/88 que, com o novo regime de tributação do rendimento e a criação de um novo imposto sobre o património, impôs ainda ao Governo a revisão da lei das finanças locais em harmonia com a nova estrutura do Sistema”.

É, pois, bem claro que o M.º Juiz de Direito “a quo” deixou de emitir pronúncia sobre a primeira causa de pedir invocada pela impugnante, como era mister. Na verdade, nem uma palavra sobre se “da criação da contribuição autárquica resultou automaticamente, segundo inequívoco pensamento da Lei nº 106/88 e do próprio Código da Contribuição Autárquica, a supressão de várias receitas designadamente a da alínea b) do artigo 12º da Lei nº 1/87.

E, seguramente, não se mostra prejudicado, como antevisto, o conhecimento da questão da inexistência como norma válida do preceito de tal alínea pela solução dada a outras questões.

Constata-se, assim, a ocorrência do «vício de limite» em apreço, causa de nulidade da sentença inquinada, nos termos do artigo 668º, 1.º d), 1ª parte, do diploma adjectivo fundamental e do artigo 144º, 1.º, do Código de Processo Tributário.

Nestes termos, e com prejuízo da apreciação das demais questões suscitadas no presente recurso, acorda-se conceder-lhe provimento, anulando-se a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra de onde o apontado vício se mostre arredado.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Assunção Barbosa* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal; reversão; responsabilidade subsidiária dos gerentes; regime aplicável.

Doutrina que dimana da decisão:

Na vigência do C.P.C.I. (artº 146º), a reversão contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida só tinha lugar após a liquidação dos bens do executado originário, não bastando a sua insuficiência. A responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada é aplicável o regime vigente na data do nascimento das dívidas exequendas.

Recurso nº 21362 em que é recorrente Fazenda Pública e recorrido Rogério Francisco do Couto e outros e de que foi relator o Ex.^{mo}. Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do T.T. da 1.ª Instância de Aveiro, porém, apenas na parte em que julgou procedente a oposição, dela interpôs recurso para este S. T. A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro de conclusivo:

I- Na vigência do C. P. C. I. (art. 146º) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II- O C. P. T. (art. 239ºnº 2) permite a reversão logo que justificada quer a "inexistência de bens" quer a insuficiência do património do devedor.

III- Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV- O MºJuiz ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não faz a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Contra-alegaram os oponentes, batendo-se pela manutenção do julgado.

O MºMagistrado 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, deu a sentença recorrida como provado o seguinte:

a) Corre termos pela 4ª R. F. S. M. F., sob o nº 000095.7/91, um processo de execução fiscal contra "Industrias Joaquim Francisco da Costa e Filhos, S.A.R.L", ao qual foram apensados outros e que prossegue para cobrança coerciva da quantia de 53.820.661.00 e acrescido;

b) Essas execuções foram instauradas com base em certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, proveniente de IVA do ano de 1990.

c) Contra o Executado correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.762\$00.

d) Nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada.

e) Tais bens ainda não foram vendidos.

f) Em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresas e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no D. L. 177/86, de 2/Julho.

g) Por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o nº 620193 do 2º Juízo cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de uma ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo.

h) A Fazenda Pública não votou aquela medida.

i) Por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas da dívida do Executado ao "Banco Totta e Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com este um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h).

j) Nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas.

l) Ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram aquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida.

m) Em 31 de Novembro de 1994 e executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL 225/94.

n) Em 31 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, no qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de I.V.A., C.R.S.S., I.R.C. e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros do mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos.

Assim, e tendo em conta todos estes factos, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantir as dívidas e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do D.L. 225/94 de 5 de Setembro.

o) No mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o chefe do 4º da RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

“Tendo em conta a informação retro e o disposto no art. 13º e alínea b) do art. 239º do Código Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos SA” possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do disposto do D.L. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

Assim, e após a penhora de bens notifique-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a execução dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar”

p) Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos 1º, 3º e 5º Oponentes, “o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria da Silva Nogueira Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)”, seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança.

q) Em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4º RFSMF ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

“(…) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva do Couto, nos termos do disposto no art. 239º alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, S.A.R.L., (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na Lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º de C.P.T. (sem juros nem custas)”.

r) Em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte.

s) A presente oposição deu entrada na 4º RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

Como decorre do probatório, a reversão contra os responsáveis subsidiários teve lugar antes de executado o património da primitiva

executada, o qual, na óptica do Fisco, se mostrava insuficiente para garantir as dívidas fiscais.

O M^oJuiz “a quo”, no entendimento de que tal reversão só podia ocorrer após a execução do dito património, julgou os revertidos parte ilegítima na oposição.

Reagiu a Fazenda Pública, sustentando, no recurso, que a reversão pode verificar-se antes da referida excussão se, como é o caso, o património da primitiva executada se mostrar insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Vejamos, pois, de que lado está a razão.

Recorde-se, antes de mais, que a quantia exequenda é relativa a IVA do ano 1990.

A responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas destas é aplicável o regime vigente na data do nascimento daquelas (v. Ac. S.T.A. 13/10/93, rec. 14606, 11/1/95, rec. 18603, 2/3/95 rec. 14930, 8/5/96, rec. 20541, 26/6/96, rec. 20411, entre outros).

Assim, é, desde já, de excluir a aplicação, ao caso dos autos, o Código Processo Tributário pois que apenas entrou em vigor em 01/Julho/1991 (v. art. 2 e n^o 1 do D.L. 154/91).

Aplicável é, no entanto, o Código de Processo de Contribuições e Impostos, vigente à data das dívidas. Este, no art. 146^o dispunha que a execução podia reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida, de entre os quais, nos termos do seu art. 16^o, se contavam os gerentes ou administradores.

Entendia-se, então, que a reversão só tinha lugar após a liquidação dos bens do executado originário, não bastando a sua insuficiência (v. Ac. S.T.A. de 8/6/88, AD 322, 1241).

Este entendimento é, de resto, o sustentado pela F.P., que, na primeira conclusão do recurso afirma:

“Na vigência do C.P.C.I.: (N. 146^o) a reversão só era visível depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário”.

Ora, no caso dos autos, como flui do probatório, a reversão ocorreu antes de executado o património da primitiva executada.

Donde se conclui que a reversão violou o disposto no art. 146^o do C.P.C.A., sendo, por isso, ilegal.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — João Plácido da Fonseca Limão (Relator) — Alberto Acácio de Sá Costa Reis — Benjamim da Silva Rodrigues. — Fui presente, Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal - Reversão - Oposição Responsabilidade Subsidiária - Arts. 13 e 239 do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 239 n.º 2 do CPT veio permitir a reversão prevista no seu art. 13, tanto no caso da falta ou inexistência de bens do originário devedor - como dispunha o art. 146 do CPCI - mas, ainda, na hipótese de «insuficiência do património do mesmo para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».*
- 2 — *Pelo que não é, ora, necessária a prévia e absoluta excussão daquele património para a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.*

Recurso n.º 21.363, em que é Recorrente Fazenda Pública e Recorridos Rogério Francisco do Couto e Outros, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.º Inst. de Aveiro, proferida em 18.04.96, na parte em que, considerando os oponentes Rogério Francisco do Couto e mulher, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto, e mulher, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto, todos com os demais sinais dos autos, partes ilegítimas na execução fiscal originariamente instaurada contra Indústrias Joaquim Francisco Couto e Filhos, SARL, para cobrança coerciva da quantia de 6.686.149\$00, proveniente de IVA, juros compensatórios e acrescido, julgou a respectiva oposição procedente, assim anulando o despacho do chefe da 4.ª RFSM Feira, que ordenara a reversão contra os mesmos.

Fundamentou-se a decisão em que não se mostrava ainda executado o património da sociedade originariamente executada, como é mister, exigência que não é postergada pelo disposto no art. 239 n.º 2 al. b) do CPT, já que, com a sua redacção «apenas se terá pretendido, num apuramento da técnica legislativa» expressar as duas situações a que se pode reconduzir a falta de bens penhoráveis a que alude o art. 146 do CPCI e que já aí se deviam considerar incluídas, sendo que a «insuficiência do património» constitui «um conceito indeterminado», contrário aos «princípios que enformaram o CPT, de uma maior vinculação, à lei, da Administração Fiscal e mais perfeita concretização das garantias dos contribuintes»; e a simultaneidade, na execução, do originário devedor e do responsável subsidiário suscitaria «diversos problemas de índole processual», pondo, aliás, já a lei, «ao dispor da Fazenda Pública, os meios processuais adequados para fazer face às situações de perigo ou efectiva diminuição da garantia patrimonial dos créditos fiscais (cfr. arts. 157 e segts. do CPT e 610 e segts. do CC)».

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I- Na vigência do CPCI (art. 146), a reversão só era viável depois de se ter precedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II- O CPT (art. 239 n.º 2) permite a reversão, logo que verificada quer a «inexistência de bens» quer a «insuficiência do património do devedor».

III- Se o legislador alterou a letra da lei e distingue, em alíneas separadas, duas situações é porque, em seu entender, não são a mesma coisa.

IV- O M^o Juiz, ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão, antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente».

E contra-alegaram os oponentes, pugnando pelo acerto da decisão recorrida, cujos argumentos, aliás, seguiram de perto.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que «a melhor interpretação, a interpretação teleológica, do art. 239 do C.P. Tributário, é a que vai no sentido de que o seu regime «não encerra qualquer alteração substancial» relativamente ao do art. 146 do CPCI, nos termos do qual a reversão só era lícita depois de prévia liquidação dos bens do executado originário».

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

«a) corre termos, pela 4^a RFSMF, sob o n^o 100135.3/94, um processo de execução fiscal contra «Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SARL», para cobrança coerciva da quantia de 6.686.149\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes dos mesmos, de fls. 65 a 70 e 86 a 117, maxime a cópia das certidões de relaxe de fls. 66 e 67);

b) essa execução foi instaurada com base em certidões de relaxe, das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de IVA e juros compensatórios de IVA do ano de 1993 (cfr. cópia das certidões de relaxe de fls. 66 e 67);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr., ainda, a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993, a Executada instaurou, no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira, acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no D.L. n^o 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva petição inicial a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994, proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n^o 620/93 do 2^o Juízo Cível do referido tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao «Banco Totta e Açores», ao «Banco Português do Atlântico» e à «União de Bancos Portugueses», celebraram, com estes, um acordo, pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas

quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se, por seu turno, as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) - (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto, para satisfação dos seus créditos, ficando, no entanto, a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas, nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, máxime o seu art. 6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram, àquelas instituições, procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994, a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF, um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social, ao abrigo das facilidades concedidas pelo D.L. nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 71 a 75);

n) em 30 de Novembro de 1994, foi prestada, no processo de execução dito em a), informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«... A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282 do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec.-Lei 225/94, de 5 de Setembro».

(Cfr. cópia da citada informação a fls. 86);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994, o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«- Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13 e alínea b) do art. 279 do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Luís Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente, atendendo a que a empresa em causa, «Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SA», possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças; porém e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas, nos termos do D.L. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

(Cfr. cópia do despacho a fls. 87);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994, foram lavrados autos de penhora, dos quais consta ter sido penhorado, no processo dito em a), e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 97 a 103, 104 a 110 e 111 a 117);

q) em 15 de Dezembro de 1994, foram passados mandados, em nome do chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes, nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SARL, (...), cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que, no prazo de vinte dias a contar da notificação, poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento, nos termos do art. 246 do CPT (sem juros nem custas)».

(Cfr. cópias dos citados mandados a fls. 88, 91 e 94);

r) em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópia das respectivas certidões a fls. 90, 93 a 96);

s) a presente oposição deu entrada, na 4ª RFSMF, em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada aposto na primeira folha da petição inicial, a fls. 2)».

Assim reproduzida a «matéria de facto» tida por «provada» pelo tribunal a quo, há que apreciar as consequências jurídicas que da mesma resultam, quanto ao ponto específico da legalidade da reversão, efectuada sem que se mostre previamente excutido o património da sociedade originariamente executada.

Vejam, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se a execução fiscal pode reverter contra o(s) responsável(eis) subsidiário(s) - art. 13 do CPT - tão-só no caso de estarem já excutidos todos os bens da originária devedora ou se, para o efeito, tal não é necessário, bastando a mera insuficiência do património do mesmo, para satisfação da dívida.

O art. 146 do CPCI permitia a reversão «na falta de bens penhoráveis», o que era entendido como significando a prévia liquidação do património do devedor originário - cfr., por todos, o Ac. do STA de

8-6-88 in Acs. Douts. 322-1241, Alfredo de Sousa e J. Paixão, Anotado, 2ª edição e Laurentino Araújo, Processo de Execução Fiscal, pág. 56.

Aquele gozava, pois, em pleno, do chamado benefício da excussão prévia, o que estava de acordo com a tese dominante, anteriormente ao dec.-lei 68/87, de que o responsável subsidiário era um mero fiador legal - cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, pág. 301.

Sobre a nova conceituação do instituto, resultante daquele diploma legal, cfr., desenvolvimento, o Ac. deste tribunal, de 22.Set.93, Rec. 16.070, in Apêndice do Diário da República, no sentido de se tratar agora, de uma responsabilidade de natureza extracontratual ou delitual.

Todavia, o art. 239 nº 2 do CPT veio alterar tal estado de coisas.

Pois que erigiu como novo pressuposto daquela responsabilidade a mera «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

O propósito de alteração legal parece indesmentível.

Com efeito, onde antes se falava de «falta de bens penhorados» veio agora afirmar-se a predita responsabilidade com a verificação das «seguintes circunstâncias»: a inexistência de bens penhoráveis - que corresponde, em absoluto, àquela falta (inexistência e falta é patentemente uma e a mesma coisa) - al. a) - e a «insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido - al. b).

O que sai reforçado com o disposto no art. 245 do mesmo código, ao regular a «reversão no caso de substituição tributária», referindo igualmente a «falta ou insuficiência de bens do devedor».

Como referem Lima Guerreiro e Silvério Mateus, CPT, comentando o referido art. 239.

«A inovação do artigo consiste em que a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal deixa de ser condição de reversão contra o responsável subsidiário. A reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executado», assentando o preceito «no pressuposto de que a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão dos bens do executado mas a falta do pagamento da dívida».

E «feita a reversão... com base na insuficiência dos bens... pode o executado revertido arguir a sua ilegitimidade se demonstrar que há bens penhoráveis do executado originário suficientes para o pagamento da dívida...».

Ignorar o novo pressuposto legal parece, pois, fazer, pura e simplesmente, uma interpretação abrogatória, negando o sentido e valor a uma disposição legal fora dos casos em que tal é permitido: «absoluta contraditoriedade e incompatibilidade com outra norma supra-ordenada e principal» - cfr. Ferrara, Interpretação e Aplicação das Leis, tradução de Manuel Andrade, págs. 151 e segts..

O que se teve em vista, assim, consagrar foi um acrescido à responsabilidade subsidiária do devedor contra quem reverte a execução.

Aliás, o art. 13 do CPT não a define, antes a afirma, pelo que há-de ser o intérprete a preencher ou concretizar o respectivo conteúdo.

Nem sequer parece, ora, possível, nos preditos termos, recorrer-se, meramente e sem mais, à ideia da fiança legal.

E a norma mais explícita, para o efeito, parece ser precisamente o dito art. 239.

Assim, agora, tal responsável não goza inteiramente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

O que, mesmo em termos de pura lógica jurídica, bem se entende se se atentar na natureza pública dos créditos e relações jurídicas em causa.

Aliás, um maior aprofundamento da questão permitirá concluir que não é tão grande, como à primeira vista parece, a inovação legal.

É que, tanto no caso de falta absoluta de bens como no da sua insuficiência, está sempre um juízo subjectivo.

Na verdade, não é possível afirmar, em termos objectivos e, em absoluto, a falta de bens mas, antes e tão-só, o desconhecimento da existência destes.

Como dispõe o art. 318 do CPT, quem atesta aquela falta são duas testemunhas idóneas, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da Junta de Freguesia, devendo o chefe da repartição de Finanças assegurar-se da mesma, habitualmente mediante officios a dirigir às entidades policiais ou administrativas.

Quer dizer: em absoluto, não é possível afirmar a inexistência de bens.

Ora, não se vê que seja diferente o juízo, na hipótese da falada insuficiência dos mesmos para o efeito em causa.

Claro que se terá de ser exigente, na formulação de tal juízo.

Todavia, não se vê que, aí, surjam maiores dificuldades do que quando se é chamado à apreciação, por exemplo, da chamada «discricionariedade técnica, da margem de livre apreciação ou do preenchimento do conteúdo de conceitos indeterminados», tão em voga no direito dos nossos dias, mesmo em termos sancionatórios de ordem criminal.

Aliás, nos casos mais significativos, o valor dos bens - imóveis - é determinado por lei - art. 323 n.º 1 al. a) do CPT -, contando, para o efeito, o valor constante da matriz e com intervenção, se necessário, do presidente da comissão de avaliação ou de um perito avaliador distrital e, assim, logo no critério legal, com especial, aptidão para o efeito.

E, no caso de móveis, sempre o valor constante do auto de penhora, pode ser corrigido pelo mesmo chefe da repartição de Finanças, a quem, natural e funcionalmente compete, a salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública e, consequencial e igualmente, a dos executados, aferíveis através da procura do maior valor de venda possível.

E é com tal valor que se tem de concatenar o predito juízo de insuficiência.

Por outro lado, não parece desnecessário, injusto ou desproporcionado o dito regime legal.

Além do exposto, há, ainda, quanto ao ponto, que referir haver sempre a possibilidade de sustar a execução fiscal, até à venda dos bens do originário devedor, nos termos dos arts. 276 al. c) e 279 do CP Civil: suspensão da execução, por ordem do tribunal, por existência de questão prejudicial ou outro motivo justificado.

Aliás, o responsável subsidiário sempre poderá prestar caução, evitando a penhora - arts. 294 e 255 do CPT.

Não parecem, pois, ofendidos os princípios, constitucionalmente consagrados, da justiça e da imparcialidade.

Nem, em contrário, se argumente com o disposto nos arts. 264 e 265 do dito código pois se trata, aí, de processos especiais, de hipóteses de liquidação universal ou total do património (ainda que eventual), em que o próprio concurso obedece a regras especiais, não valendo, nomeadamente, os respectivos privilégios creditórios: art. 152 do CPEREF.

Aí, o procedimento não podia, pois, ser diverso.

Por outro lado, tanto a falta como a insuficiência de bens têm de aferrir-se em relação à reversão, que não à penhora.

Ainda, o disposto no art. 246 do CPT não tem aplicação ao caso. Uma vez que, na hipótese do art. 13 do CPT, o regime é, não de subsidiariedade mas de solidariedade entre os corresponsáveis subsidiários, pelo que a totalidade da dívida exequenda pode ser exigida a qualquer deles, não havendo lugar, consequentemente, à destriça das quantias por que respondem.

Em conclusão:

O art. 239 n.º 2 do CPT veio permitir a reversão prevista no seu art. 13, tanto no caso da falta ou inexistência de bens do originário devedor - como dispunha o art. 146 do CPCI - mas, ainda, na hipótese de «insuficiência do património do mesmo para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

Pelo que não é, ora, necessária a prévia e absoluta excussão daquele património para a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, no ponto específico, legal a reversão e devendo o tribunal a quo apreciar os demais fundamentos da oposição.

Custas a final.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — [vencido. Negaria provimento ao recurso, porquanto entendo que, também no domínio do CPT (artigo 239º), enquanto não estiver excutido todo o património da devedora originária - como, *in casu*, sucede [cfr. alíneas d) e e)] do probatório - em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o(s) devedor(es) subsidiário(s). Neste sentido, os acórdãos desta Secção de 29 de Abril último, recursos n.ºs 21369 e 21381, para cuja desenvolvida fundamentação remeto, *brevitatis causa*]. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária. Reversão. Normas aplicáveis. Excussão prévia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *As normas que regem a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores pelas dívidas fiscais das empresas têm natureza substantiva.*
- II — *A reversão de dívidas de 1989 e 1990 aplica-se a legislação vigente à data dos factos tributários em virtude de o CPT apenas se aplicar imediatamente aos processos pendentes (artigo 2º n.º 1 do DL 154/91) no que concerne às normas de natureza processual.*

III — Nos termos do artigo 146 do CPCI só podia proceder-se à reversão contra os responsáveis subsidiários após a excussão prévia do património do devedor e desde que não existissem outros bens.

IV — A reversão cautelar é uma figura não prevista na lei pelo que a decisão da Administração Fiscal ao decretá-la não pode manter-se por ilegal.

Recurso n.º 21.365; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Rogério Francisco do Couto e mulher Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto deduziram oposição à execução contra si instaurada pela 4ª repartição de finanças do concelho de Santa Maria da Feira na qual foi efectuada penhora.

Por sentença do MºJuiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi a oposição julgada procedente e anulado o despacho que ordenou a reversão por considerar os oponentes parte ilegítima na execução.

Inconformada com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - Na vigência do C.P.C.I. (artº 146) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O C.P.T. (artº 239 nº 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens” quer a “insuficiência do património do devedor”.

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV - O MºJuiz ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Os oponentes contra-alegaram pugnando pela manutenção do decidido.

O MºJuiz proferiu despacho de sustentação da decisão recorrida.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que a reversão só era lícita depois de prévia liquidação dos bens do executado originário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o nº 100546.4/92, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL” para cobrança coerciva da quantia de 20.298.617\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, de fls.65 a 75 e 94 a 125, máxime as cópias da certidão de dívida de fls.66);

b) essa execução foi instaurada com base numa certidão de dívida da qual aquela sociedade consta como devedora da quantia acima indi-

cada, proveniente de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora do ano de 1990 (cfr. cópia da certidão a fls.66);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls.61 e informação de fls.62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls.62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls.62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p. i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls.56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls.15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram a herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls.20 a 28, máximo o seu art.6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls.29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls.79 a 83);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) a informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«...»

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art.282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225194 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls.94);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Sñrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da Fazenda Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

(cfr. cópia do despacho a fls.95);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...), seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls.105 a 111,112 a 118 e 119 a 125);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e

esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls.96, 99 e 102);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls.98, 101 e 104);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p. i., a fls.2).

Assentes estes factos apreciemos a situação. A questão fulcral do presente recurso reporta-se à possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários da empresa antes de estar excutido todo o património desta.

Caberá antes de mais decidir se ao caso vertente é aplicável o CPT ou o CPCI pois que as normas atinentes desses diplomas não são iguais, independentemente do entendimento que se possa ter quanto à inclusão no espírito da norma do CPCI do que posteriormente veio a ser expresso pela norma correspondente do CPT. Referia-se no artigo 146 do CPCI que a execução podia ser instaurada contra a pessoa que figurava no título executivo como devedor ou seu sucessor, podendo reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida. Por seu turno, o artigo 239 do CPT referia que podiam ser chamados à execução os responsáveis subsidiários, tanto quando se verificasse a inexistência de bens como quando o património da devedora fosse insuficiente para satisfazer a dívida e acrescido.

No caso vertente as dívidas reportam-se aos anos de 1989 e 1990. Vigorava então o CPCI, com as alterações produzidas pelo DL 68/87 no respeitante à responsabilização dos gerentes, tendo o CPT entrado apenas em vigor em 1 de Julho de 1991. Será então este último diploma aplicável? Entendemos que não. Embora no processo tributário a Lei nova seja de aplicação imediata (artigo 3º do CPT) e o artigo 2º nº 1 do DL 154/91 que o aprovou mande aplicá-lo mesmo aos processos pendentes em tudo o que não for contrariado por tal diploma legal, há que distinguir entre as normas de natureza processual, que este Supremo Tribunal tem entendido serem aquelas a que tal preceito se reporta, e as normas de carácter substantivo para as quais será aplicável a lei vigente à data dos factos. Como se decidiu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 1998 (recurso nº 21383) votado por todos os magistrados da Secção, a autorização legislativa ao abrigo da qual foi editado o CPT não comporta a possibilidade de conferir natureza retroactiva a normas substantivas. Ora as normas que determinam a responsabilidade subsidiária e as condições da sua efectivação são normas de carácter substantivo com reflexo na esfera jurídica dos revertidos, razão por que a norma aplicável terá de ser a que vigorava a data dos factos. Face ao teor do arti-

go 146 do CPCI, que antes referimos, tais responsáveis assumiam uma posição de “fiador legal”, beneficiando por isso do benefício da excussão prévia. Os pressupostos da reversão constantes do artigo 146 do CPCI sofreram alterações por força do já referido DL 68/87 de 9 de Fevereiro, passando a aplicar-se à responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais dos administradores ou gerentes das sociedades de responsabilidade limitada o artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais que pressupõe a actuação ilícita e culposa dos referidos elementos.

No caso concreto ora em apreço havia, como resulta da matéria de facto provada, bens da sociedade ainda não executados. E a própria Administração Fiscal aceitou que assim era pois, de acordo com o próprio despacho de reversão, a mesma foi feita cautelarmente, referindo-se que os bens pessoais só seriam vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar (alínea o) do probatório). Seria pois uma reversão cautelar. Mas nos termos do artigo 146 do CPCI conjugado com o DL 68/87 tal reversão cautelar não pode ter lugar. Se o responsável subsidiário só responde no caso de inexistência de bens do devedor daí resulta que tal reversão não pode efectuar-se enquanto tais bens existirem na esfera jurídica da empresa. Consequentemente, só após a excussão dos bens desta a reversão poderá ter lugar. A Administração Fiscal, ao penhorar os bens próprios dos revertidos e ao citá-los para efectuarem o pagamento da dívida sob pena de perderem o direito ao não pagamento de juros e outros encargos está, contra o que dispõem os normativos aplicáveis, a fazer prosseguir a execução de forma ilegal. Por isso não pode manter-se por ilegal a reversão cautelar efectuada pelo que não merece censura a decisão recorrida.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lihoa, 6 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Recurso n.º 21.370; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Rogério Francisco do Couto e outros; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Vitor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, de 29 de Abril de 1996, que julgou procedente a oposição que Rogério Francisco do Couto e mulher, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto, e Manuel Francisco do Couto, deduziram à execução fiscal, originariamente movida à sociedade “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL”, e, posteriormente, mandada reverter contra os ora oponentes, para cobrança coerciva da

quantia de 6.374.499\$00, proveniente I.V.A. do ano de 1992 e respectivos juros de mora - alínea b) da matéria de facto fixada e documentos de fls. 66 a 69 para que remete.

Na sua alegação, a Recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - Na vigência do CPCI (art. 146º), a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário;

II - O CPT (art. 239º, n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor";

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue, em alíneas separadas, duas situações, é porque em seu entender não são a mesma coisa;

IV - O Mmo Juiz, ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Em contra-alegações, os oponentes defenderam o acerto da sentença recorrida.

Com despacho de sustentação, subiram os autos a este Supremo Tribunal Administrativo onde o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público proferiu douto parecer do seguinte teor:

A reversão da execução contra os responsáveis subsidiários depende da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da insuficiência do património do devedor - art. 239º do C.P.T.

Quer a inexistência, quer a insuficiência devem estar verificadas ou demonstradas no processo, não bastando um juízo de probabilidade. Isto é, deve estar feita a liquidação dos bens do devedor (A. Sousa e J. Paixão - Cód. Processo Tributário Comentado e Anotado, página 437) para se poder aquilatar, face aos créditos, da sua insuficiência, não tendo a reversão natureza preventiva ou cautelar.

Neste sentido, o recente Acórdão deste S. T.A. de 4-12-1996 - Recurso n.º 20917.

Por isso, entende-se que o recurso não merece provimento.

Por despacho de 14-1-1998, ordenou-se que o processo aguardasse a decisão a proferir no processo n.º 21383, em que havia sido decidido que o julgamento fosse efectuado com intervenção de todos os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos arts. 34.º, n.º 4, e 23.º, n.º 5. do E.T.A.F..

No entanto, a decisão proferida nesse processo veio a ser inaplicável directamente ao caso dos autos, por a reversão ordenada nesse processo se reportar a dívidas referentes ao período de vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, enquanto as que são objecto do presente processo se referem a períodos posteriores à entrada em vigor do C.P.T..

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 1ª Instância considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) corre termos pela 4ª RFSMF sob o n.º 100823.4/93, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL" para cobrança coerciva da quantia de 6.374.449\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, bem como do que lhe foi apensados de fls. 65 a 70 e 89 a 120, máxime a cópia das certidões de relaxe de fls. 66 e 69);

b) essa execução e as que lhe foram apensadas foram instauradas com base numa certidões de dívida das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora dos anos de 1991 e 1992 (cfr. cópia das certidões de dívida de fls. 66 e 69);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 177186, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p. i. a fls. 46 a 55 do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620193 do 2.º Juízo Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, máxime o seu art. 6.º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 74 a 78);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Processos de Execução Fiscal por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros e se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acréscido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o n.º 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro» (cfr. cópia da citada informação a fls. 89);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas aos termos do Dl. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar» (cfr. cópia do despacho a fls. 90);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1.º, 3.º e 5.º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 100 a 106, 107 a 113 e 114 a 120);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora. Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)» (cfr. cópias dos citados mandados a fls. 91, 94 e 97);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 93, 96 e 99);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p. i., a fls. 2).

Assentes estes factos apreciemos a situação. A questão fulcral do presente recurso reporta-se à possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários da empresa antes de estar executado todo o património desta. As dívidas em causa no presente recurso respeitam a IVA e respectivos juros compensatórios do ano de 1992, posteriores portanto à entrada em vigor do CPT. Por isso a questão da responsabilidade subsidiária tem de ser apreciada à face deste compêndio normativo, cujo artigo 239 prescreve:

“1. Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233º.

2. O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”

A norma constante deste artigo considera a eventualidade de decretar a reversão em dois casos: quando não existam bens do devedor ou quando, existindo, sejam insuficientes para a satisfação da dívida e acrescido.

A questão que se coloca no recurso prende-se com o momento em que deve operar a reversão: só depois de executado todo o património do executado ou, cautelarmente, quando a A.F. considere que tal património é insuficiente para o pagamento da dívida. Tal questão surgiu com mais acuidade após a publicação do CPT porquanto o CPCI referia que a execução revertia, na falta de bens penhoráveis do originário devedor, contra os responsáveis solidários ou subsidiários. Pretende-se ver nessa diferente redacção da norma do CPT uma alteração de regime. Vejamos se assim é. Houve uma alteração e não se afigura que tudo possa continuar como estava pois então não se justificaria que o legislador a fizesse. Onde antes se falava em falta de bens

penhoráveis veio agora referir-se, além da inexistência que lhe corresponde, a “insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido”. Daí resulta que não é necessário não haver bens da executada para decretar a reversão, podendo esta ter lugar, mesmo existindo bens, se o valor destes se computar desde logo insuficiente para o pagamento do montante da dívida e acrescido. É que, como referem Lima Guerreiro e Silvério Mateus em anotação ao artigo 239 do C.P.T., a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão de bens do executado mas a falta de pagamento da dívida. Se o oponente tiver conhecimento da existência de outros bens da executada que possam responder pela dívida não está inibido de os indicar, como acontece nos casos de inexistência, como forma de se poder desonerar da sua responsabilidade. O que não pode, no nosso entender, é considerar que a alteração a que a lei procedeu não deve ter qualquer efeito útil tudo se passando como se o artigo 239 do CPT tivesse mantido intocado o disposto no artigo 146 do CPCI não obstante lhe ter acrescentado uma nova alínea de conteúdo diferente. Mesmo no caso da inexistência de bens nunca será possível afirmar com certeza que a executada não tem outros bens pelo que, levado às últimas consequências, nunca poderia dizer-se que estava executado todo o património do devedor. Só se podia dizer que o património conhecido estava todo executado, nada impedindo porém que o revertido viesse invocar e demonstrar que assim não era. O mesmo acontecerá com a insuficiência. Se os bens conhecidos são desde logo presumivelmente insuficientes para garantir que a dívida exequenda seja paga nada deve obstar a que opere a reversão, sem prejuízo do direito do revertido de se vir opor invocando a existência de mais bens que sejam suficientes para solver a dívida. No caso dos bens imóveis o seu valor é determinado na lei, podendo se necessário proceder-se a avaliação. Quanto aos móveis não está o chefe da repartição de finanças impedido de corrigir o valor dado na penhora com salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública e dos executados, sem embargo de o interessado poder prestar caução assim evitando a penhora, sendo certo que tanto a falta como a insuficiência de bens se afere em relação à reversão e não à penhora.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida quanto à legalidade da reversão, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido para apreciação dos demais fundamentos de oposição.

Custas a final.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator por vencimento) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge de Sousa* (vencido nos termos da declaração junta). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Voto de vencido

1 - A tese defendida pela recorrente, aceite maioritariamente no presente acórdão, é a de que no domínio de vigência do Código de Processo Tributário, designadamente à face do nº 2 do seu artigo 239º, e ao contrário do que sucedia na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos (art. 146.º), não é exigível, para ordenar a reversão, a prévia liquidação da totalidade do património do devedor originário.

O corpo do art. 146.º do C.P.C.I. tem o seguinte teor:

A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor ou seu sucessor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda.

A face desta última norma, no domínio de vigência do C.P.C.I., tanto os responsáveis subsidiários como os solidários estavam na posição de um "fiador legal", gozando do benefício da excussão. (1)

Na verdade, embora no art. 16.º deste Código se referisse que aos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada eram «solidariamente responsáveis», pelo citado art. 146.º verificava-se que os requisitos da denominada responsabilidade solidária, relativamente à prévia excussão do património do devedor originário, eram precisamente os mesmos que vigoravam para a responsabilidade subsidiária: em qualquer dos casos a execução só podia reverter contra os responsáveis «na falta de bens penhoráveis».

A diferença entre as legalmente denominadas responsabilidades subsidiária e solidária existia apenas relativamente ao montante da dívida que podia ser exigido ao responsável, após a excussão dos bens do devedor originário: nos casos de responsabilidade solidária podia ser exigida a qualquer dos responsáveis a totalidade da dívida, enquanto nos casos de responsabilidade subsidiária apenas podia ser exigida a cada um dos responsáveis uma parte da dívida da primitiva executada, como se deduz do preceituado no corpo do art. 150.º do C.P.C.I. (2)

Assim, a responsabilidade daqueles responsáveis solidários era sempre subsidiária em relação à da executada originária e, consequentemente, era a executada originária que respondia pelas suas dívidas, em primeira linha, só podendo estas ser exigidas daqueles responsáveis na falta de bens penhoráveis daquela, isto é, depois da excussão do seu património penhorável. (3)

Para se considerar executado o património do devedor originário, entendia-se que era necessária a liquidação com venda ou adjudicação em pagamento dos bens penhorados, não bastando que estivessem penhorados os bens e o valor que lhes fosse atribuído fosse insuficiente para o pagamento da dívida exequenda.

Na verdade, o conteúdo essencial do benefício da excussão é precisamente o de o responsável subsidiário poder obstar a que sejam executados os seus bens enquanto não estiver totalmente esgotado o património do devedor originário. Ora, a penhora, só por si, não esgota o património do devedor originário pois, apesar dela, este continua a ser o proprietário dos bens penhorados. Só com a posterior venda ou adjudicação ocorre a expropriação dos bens do devedor originário.

(1) Neste sentido, pode ver-se CARDOSO DA COSTA na *Curso de Direito Fiscal*, 1.ª edição, páginas 285-287.

(2) Neste sentido, podem ver-se:

- CARDOSO DA COSTA, na *Curso de Direito Fiscal*, 1.ª edição, páginas 287-288,
- ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 1.ª edição, página 407; e
- SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, páginas 252-253.

(3) Neste sentido, além de CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1.ª edição, páginas 285-287, podem ver-se os seguintes acordãos desta Secção:

- 8-6-1988, proferido no recurso n.º 3424, publicado em *Acordãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 322, página 1241, e em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-89, página 809;

- de 27-9-95, proferido no recurso n.º 15069, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-97, página 2070); e

- de 6-3-96, proferido no recurso n.º 15866).

Por isso, enquanto um destes actos não ocorre tem de entender-se que «há bens conhecidos no património do executado que dão ao obrigado subsidiário bens de suporte do gozo do seu direito ao benefício da excussão prévia».⁽⁴⁾

2 - O n.º 2 do art. 239.º do C.P.T. estabelece que

2. O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Esta norma, para além de prever como condição do chamamento à execução dos responsáveis subsidiários a inexistência de bens penhoráveis do devedor ou seus sucessores, acrescenta, em alternativa, a hipótese de ciência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

É com suporte nesta constatação que a recorrente conclui que «se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa».

Que as duas expressões não têm o mesmo significado é irrecusável.

Na verdade, pode existir falta de bens penhoráveis e o património da primitiva executada não ser suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, como decorre da existência legal de casos de impenhorabilidade de bens que podem ter valor considerável (arts. 822.º e 823.º do C.P.C.).

E podem existir bens penhoráveis, mas o seu valor ser insuficiente para pagamento da dívida.

Por outro lado, referindo-se no n.º 2 do art. 239.º que *qualquer das circunstâncias indicadas* permite o chamamento dos responsáveis subsidiários, tem de concluir-se que as expressões aí empregadas foram utilizadas com a finalidade de abrangerem *situações distintas* e não a uma mesma realidade.

Assim, reportando-se a alínea a) do n.º 2 do art. 239.º às situações em que não existem bens penhoráveis as situações a que se reporta a alínea b), diferentes dessas, terão de ser necessariamente *situações em que existem bens penhoráveis*.

Porém, a interpretação a dar a este artigo 239.º não poderá contender com o princípio básico da responsabilidade subsidiária, condizente com o significado natural da expressão, que é o de tal responsabilidade só existir no caso de a dívida não poder ser cobrada ao devedor originário.

No regime do C.P.T. é inequívoco que a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada é subsidiária, pois, ao contrário do que sucedia com o art. 16.º do C.P.C.I., está expressamente previsto no art. 13.º do C.P.T. o carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à sociedade.

(4) Neste sentido, pode ver-se o acórdão de 8-6-1988, citado em nota anterior.

Também neste sentido, a propósito da execução contra fiador, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Processo de Execução*, volume I, página 240, onde escreve:

«O artigo 830.º do Código civil declara que o fiador não pode ser compelido a pagar, sem prévia excussão de todos os bens do devedor, isto é, sem que todos os bens do devedor tenham sido penhorados e vendidos ou adjudicados em pagamento. A execução tem de sacrificar, pois, em primeiro lugar os bens do devedor, e só no caso de esses bens serem insuficientes para assegurar o embolso do credor é que o património do fiador pode ser apreendido e executado.»

Por outro lado, foi formulada mesmo uma regra geral sobre a responsabilidade por dívidas de outrem, nos termos da qual, essa responsabilidade, na falta de disposição em contrário, é sempre subsidiária (art. 11.º, n.º 1. do C.P.T.).

Assim, o n.º 2 do art. 239.º terá de harmonizar-se com tal regra da subsidiariedade da responsabilidade, de cuja essência faz parte a impossibilidade de exigência do pagamento da dívidas aos responsáveis subsidiários antes de se adquirir processualmente a certeza jurídica da impossibilidade de pagamento da dívida pelas forças dos bens da primitiva executada.

Pelo que ficou referido, chega-se à conclusão de que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º serão situações em que existem bens penhoráveis - motivo por que não se enquadram na alínea a), mas em que é possível formular, com segurança, um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda.

3 - Não bastará, porém, a possibilidade de formulação de um qualquer juízo sobre a insuficiência, mesmo nos caso em que ela possa considerar-se como *manifesta*.

Na verdade, mesmo nos casos em que a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido é *manifesta*, não será possível a reversão se não se puder determinar, com exactidão, a *medida* dessa insuficiência, determinação esta que é condição da possibilidade de reversão.

Esta determinação é indispensável, pois o C.P.T. garante ao responsável subsidiário o direito a pagar a dívida por que é responsável sem juros, custas e selos, no prazo previsto para a oposição à execução fiscal. o que pressupõe uma prévia determinação exacta do montante dessa dívidas (art. 246.º, n.º 3, do C.P.T.).

O conceito de *manifesta insuficiência*, foi utilizado na redacção de 1961 do C.P.C., que vigorou até à adaptação ao Código Civil efectuada em 1967, no art. 828.º, n.º 2, em que se admitia a penhora de bens do fiador quando fossem *manifestamente insuficientes* os bens penhorados.

Porém, tal possibilidade apenas devia reconhecer-se quando o fiador não gozasse do benefício da excursão, que era uma das hipóteses abrangidas por essa disposição, isto é, quando o fiador fosse um responsável principal e não meramente subsidiário. (5)

Por outro lado, nos casos em que existem bens penhoráveis haverá uma parte da dívida que poderá ser paga pelos bens da executada originária.

Por força do princípio da proporcionalidade, que é um dos princípios estruturais do Estado de direito democrático, que vincula o legis-

(5) Neste sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, em *Processo de Execução*, volume 1, sobre norma idêntica do C.P.C. de 1939

«Daqui se vê que, sendo a execução movida contra o devedor e o fiador, não é profunda a diferença entre o regime a que está sujeito o fiador quando a sua responsabilidade é meramente subsidiária e aquele a que está sujeito quando sobre ele pesa responsabilidade principal. Num e noutro caso o fiador tem o direito de exigir que se sacrifiquem em primeiro lugar os bens do devedor; mas, se é responsável subsidiário, enquanto não se venderem ou adjudicarem todos os bens do devedor, não pode a penhora recair sobre bens do fiador, ainda que seja manifesto que o património daquele é insuficiente para assegurar o pagamento aos credores ao passo que, sendo principal a responsabilidade do fiador, os bens deste podem ser penhorados antes de executado o activo do devedor, uma vez que isso se afigure necessário.»

lador na sua actuação restritiva de direitos e deve nortear toda a actividade da administração pública (arts. 18.º, n.º 2, e 266.º n.º 3, da Constituição e art. 5.º do Código do Procedimento Administrativo) não será possível afectar os direitos dos responsáveis subsidiários para além do necessário aos fins que se tem em vista.

Por isso, terá de se entender que a possibilidade de reversão, nos casos de existência de bens penhoráveis, terá de ser limitada aos casos em que, para além da formulação de um juízo seguro sobre a insuficiência patrimonial, seja possível também saber o *quantum* dessa insuficiência para nessa medida, e apenas nela, fazer reverter a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

4 - Do que se referiu conclui-se, assim, que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º terão de ser situações em que existem bens penhoráveis, mas em que é possível formular, com segurança, não só um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda, mas também um juízo exacto sobre a *medida* da insuficiência.

Tratar-se-á, aqui, de situações que não estavam abrangidas peio art. 146.º do C.P.C.I., em que se condicionava sempre a possibilidade de reversão à existência de bens penhoráveis.

E, é precisamente por se tratar de situações distintas das previstas naquele art. 146.º, que se pode explicar que no art. 239.º, n.º 2, além de se manter na alínea a) um fórmula praticamente idêntica à utilizada naquele art. 146.º, se tenha acrescentado uma outra para indicar situações em que também é permitida a reversão.

5 - A prova da correcção do entendimento que fica exposto não poderia ser feita, no entanto, sem a detecção de situações que obedecem a estes requisitos, pois, se elas não existissem não haveria, na prática, qualquer alteração legislativa.

Nos casos em que existem bens penhoráveis que tenham de ser vendidos para determinar do seu valor real não se poderá, antes da venda, salvo em casos de insuficiência manifesta, formular com a necessária certeza jurídica, um juízo sobre a insuficiência do património do executado para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Na verdade, como bem observam ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3.ª edição, página 492, quando forem penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda, não se poderá concluir, desde logo, pela insuficiência patrimonial da primitiva executada pois, «esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora (pelo próprio escrivão, acentue-se, no caso da penhora de móveis - alínea b) do art. 303.º)».

Mas, mesmo nos casos de insuficiência manifesta, nos casos de bens cujo valor exacto só possa ser determinado através da venda, não se poderá sem ela formular um juízo exacto sobre o quantitativo em fala que, pelo que se disse, é reclamado pela natureza subsidiária da reversão e pelas faculdades conferidas por lei aos responsáveis subsidiários.

No entanto, se isto é assim, quanto aos bens cujo valor real, para o processo executivo, só vem a determinar-se através da venda, já o não será em relação a bens que tenham um *valor predeterminado*.

É isso que acontece nos casos em que é feita penhora de dinheiro ou créditos de quantias em dinheiro ou de títulos ou notas de crédito, casos esses enquadráveis nos artigos 306.º, 307.º, 309.º, 310.º, 311.º e 312.º do C.P.T.

Sendo assim, estará encontrado um campo de aplicação possível para a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., distinto do abrangido pelo n.º 1, nas situações em que pelo natureza dos bens penhorados, seja possível determinar sem qualquer dúvida o valor máximo do património da executada originária.

A razoabilidade desta solução é, aliás, patente.

Na verdade as mesmas razões que explicavam que no C.P.C.I. a reversão da execução fosse possível após excussão dos bens do responsável originário e apenas após essa excussão (que eram a existência da certeza jurídico-processual da necessidade de afectação da esfera jurídica dos revertidos e o conhecimento da medida dessa necessidade), valiam perfeitamente para os casos em que embora sem tal prévia excussão se podia obter a mesma certeza.

Por isso, se é certo que a possibilidade de reversão com base na mera insuficiência do património do devedor para satisfação dos créditos fiscais não cabia na previsão do art. 146.º do C.P.C.I., não é mesmo verdade que, interpretada nos termos descritos, se tratava de uma solução que se justificava por evidente paridade de razão e, por isso, era postulada pelo princípio da coerência valorativa do ordenamento jurídico.

Porém, sendo as normas de incidência subjectiva dos impostos as que estabelecem os requisitos da reversão, estaria vedado o recurso à analogia para entender, no domínio do C.P.C.I. que existissem casos de possibilidade de reversão sem prévia excussão dos bens do devedor originário. ⁽⁶⁾

A esta luz, a solução adoptada no art. 239.º, n.º 2. do C.P.T. não traduzirá uma verdadeira alteração de opções legislativas em relação às já adoptadas no C.P.C.I. nesta matéria, consubstanciando apenas uma extensão, até aos limites de validade da sua razão de ser, de uma opção já feita naquele diploma (reversão só com conhecimento exacto da medida da responsabilidade subsidiária) que não tinha tradução em termos do direito legislado.

6 - Esta constatação tem um interesse particular numa perspectiva que abarque a globalidade do regime tributário introduzido pelo C.P.T., pois permite apreciar com rigor a evolução legislativa que este Código consagra, em relação ao C.P.C.I..

No C.P.T. fez-se uma opção por um reforço da vertente garantística do direito processual tributário, que é salientada no seu Preâmbulo,

⁽⁶⁾ Vem sendo pacífico o entendimento de que é vedado o recurso à analogia no que concerne a normas relativas à incidência dos impostos, em que se incluem as respeitantes a benefícios fiscais, proibição esta que se entende derivar do princípio constitucional da reserva de lei, consagrado nos artigos 103.º, n.º 2, e 166.º, n.º 1, alínea i) da Constituição.

Neste sentido, podem ver-se os doutos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-88 (recurso n.º 4510, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 329, página 641), de 31-10-90 (recurso n.º 10573, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-3-93, página 103), de 10-10-90 (recurso n.º 12669, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página 1060), de 17-4-91 (recurso n.º 13168, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 386), de 4-12-91 (recurso n.º 13612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-8-94, página 1451), de 23-9-92 (recurso n.º 14520), de 21-10-92 (recurso n.º 14208), de 9-12-92 (recursos n.ºs 14604 e 14553) e de 19-1-94 (recurso n.º 16559).

Na doutrina, podem ver-se: SOARES MARTINEZ, *"Direito fiscal"*, 7.ª edição, páginas 146-147; PAMPLONA CORTE-REAL, *"Curso de direito fiscal"*, 1 volume, páginas 123-124; ALBERTO XAVIER, *"Manual de direito fiscal"*, 1, páginas 184-185; NUNO SÁ GOMES, *"Lições de direito fiscal"*, volume II, página 302; BRAZ TEIXEIRA, *"Princípios de direito fiscal"*, 1979, páginas 120-121; CIMOURDIN DE OLIVEIRA, *"Lições de direito fiscal"*, 5.ª edição, páginas 92-93.

onde se refere a opção da reforma da legislação tributária por «*uma nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus actos*».

Na mesma linha, o próprio C.P.T., ao arrolar os «princípios da actividade tributária» enuncia logo a seguir ao constitucionalmente consagrado princípio da legalidade, os princípios da certeza e *segurança na definição das situações tributárias* - art. 17.º, alínea b), do C.P.T.

Ora, estará em colisão com estes princípios e directrizes uma solução que, comparada com a estabelecida no revogado C.P.C.I., substanciase um retrocesso no domínio da vinculação legal da actividade da administração e na certeza e segurança da definição das situações tributárias.

A posição sustentada pela recorrente, aceite na tese que fez vencimento, traduzir-se-ia nesse retrocesso, em toda a linha.

Na verdade, essa solução permite a afectação da esfera jurídica dos particulares sem pressupostos definidos legislativamente, pois o juízo sobre a insuficiência terá como suporte exclusivo a visão subjectiva do chefe de repartição de finanças e os pressupostos que ele entenda adequados.

Esta solução enferma de um défice de vinculação claro quando comparada com a que o art. 211.º do C.P.C.I. exigia para a demonstração processual da inexistência de bens penhoráveis (semelhantes aos adoptados no art. 318.º do C.P.T.) (7) e, por isso, estará ao arrepió do aumento de vinculação legal pretendido.

Este défice é particularmente nítido se se tiver em mente que a opção por um aumento da vinculação legal da actividade da administração fiscal não se pode perspectivar como uma mera fórmula esteticamente bem sonante destinada a ter aplicação nebulosa ou ocasional, pois é manifestado um desígnio tão vincado de o consagrar, que se anunciava como uma «*muito mais estrita vinculação legal*» e de aplicação pela administração fiscal «*em todos os seus actos*».

Por outro lado, a solução sustentada pela recorrente e aceite pela tese que fez vencimento não se pode compaginar também com os referidos princípios da certeza e segurança na definição das situações tributárias, pois, como se referiu, não é possível atingir essa certeza, pelo menos no que concerne à determinação da medida da afectação do património dos revertidos, sem uma prévia determinação precisa do valor do património da executada originária (só alcançável pela venda dos bens, nos casos em que eles não têm um valor predeterminado).

A tese que fez vencimento, assim, está em desarmonia com princípios fundamentais do processo tributário, pelo que é de rejeitar perante a consideração da unidade do sistema jurídico. Por seu turno, a interpretação do art. 239.º, n.º 2, do C.P.T. que se defende neste voto de vencido está perfeita sintonia com tais princípios, pois não só mantém o rigor máximo razoavelmente exigível na determinação da insuficiência do património da executada originária (o mesmo adoptado

(7) Exigência de prova testemunhal da inexistência de bens, sendo uma delas presidente da junta de freguesia respectiva, para além do dever officioso de averiguação por todos os meios autorização legislativa alcance.

Se bem que, ainda aqui, exista alguma margem de subjectividade na fixação dos pressupostos da reversão que dependerá em alguma medida, dos conhecimentos pessoais dos intervenientes, um juízo sobre a existência ou inexistência de qualquer bem dependente de uma mera percepção da realidade, é pela sua própria natureza muito menos subjectivo do que um juízo valorativo.

para apreciação da prévia excussão dos bens desta), como terá. pressupostos rigorosamente estabelecidos na lei: a reversão só será viável quando o produto da venda dos bens conhecidos à executada originária ou o valor dos bens de valor predeterminado ou a soma de ambos seja inferior ao dos créditos fiscais exequendos.

A solução defendida neste voto é mesmo a reclamada pela coerência valorativa do sistema jurídico, pois permite constatar que a evolução legislativa consubstanciada naquele art. 239.º, n.º 2, vai não só até onde podia ter ido sem contender com os princípios referidos, mas também vai até onde devia ter ido, por valerem quanto a ela as exigências de vinculação, certeza e segurança, que são pressupostos da possibilidade de reversão.

Por isso, sendo uma solução legislativa perfeita a consagrada no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T., nesta interpretação, será ela também, necessariamente, a solução mais acenada, e, por isso, a que tem de se presumir ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3. do Código Civil).

7 - Aplicando este entendimento ao caso dos autos, constata-se que não se está perante uma situação em que seja possível a reversão da execução fiscal.

Desde logo, não resultou provado sequer que haja insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, pois não se provou qual o valor desse património.

Em segundo lugar, mesmo que se provassem os pressupostos em que assentou o despacho em que se decidiu a reversão⁽⁸⁾, não haveria suporte para a decidir pois o que releva para efeitos da possibilidade de reversão, em cada processo, é a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido que são objecto desse mesmo processo e não a eventual insuficiência desse património para pagamento da totalidade das dívidas que se pretendem cobrar em vários processos.

Na verdade, mesmo que se entendesse, como entendeu a administração fiscal⁽⁹⁾, ser manifesta a insuficiência do património da executada originária para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, estando bens penhorados que não têm um valor predeterminado, não se poderia conhecer a medida dessa insuficiência, que e condição da reversão.

8 - No caso dos autos, há ainda outra razão para não aceitar a actualização da administração fiscal que deriva do facto de não se estar perante uma reversão da execução nos termos e com as consequências imediatas previstas na lei de prosseguimento da execução contra o responsável subsidiário.

Com efeito, a administração fiscal criou um verdadeiro procedimento especial, não previsto expressamente na lei, para garantia dos seus direitos, constituído por uma penhora «cautelar» seguida de citação própria do processo de execução fiscal, mas sem venda imediata.

Na verdade, no caso, a administração fiscal, deixando entrever que está consciente da impossibilidade legal de fazer prosseguir a execução sobre os bens do responsável subsidiário antes da excussão dos bens da executada originária, pretendeu apenas levar a cabo uma reversão «cautelar», na sequência da qual os bens dos responsáveis subsidiários não seriam vendidos após excussão dos bens da executada originária e só o seriam na medida da diferença entre o que fosse

⁽⁸⁾ Transcrito na alínea o) do probatório com remissão para a alínea n) do mesmo.

⁽⁹⁾ Alínea n) da matéria de facto fixada.

pago por aquela e a totalidade da dívida.. A penhora dos bens dos responsáveis subsidiários tinha apenas como fim imediato, declarado e comunicado aos revertidos, garantir o pagamento da dívida que a executada originária pretendeu pagar ao abrigo do Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, garantia esta que é exigida pelo art. 4.º, n.º 2, deste diploma - alíneas n) e o) da matéria de facto fixada.

Por um lado, é de notar que apesar de se fazer referência a uma reversão cautelar, a ter seguimento apenas após excussão dos bens da executada originária e pelo que faltasse pagar, não se deixou de citar os responsáveis subsidiários, de imediato, para pagamento da dívida - alínea q) da matéria de facto fixada. Ao fazer-se a notificação para efectivação deste pagamento pela totalidade da dívida, impondo-se aos responsáveis subsidiários, antes da excussão dos bens da executada originária, a obrigação de pagarem a dívida sob pena de perderem o direito ao não pagamento de juros, custas e selos que a lei confere a quem o faz - este direito é assegurado pelo n.º 3 do art. 246.º do C.P.T. - está-se, de alguma forma, a fazer prosseguir de imediato a execução contra os responsáveis subsidiários, pelo que será de manter, perante este procedimento, os obstáculos que se colocaram à possibilidade de reversão tal como se prevê no C.P.T.

Por outro lado, a suspensão da execução fiscal é proibida por lei, salvo em casos especialmente previstos na lei - art. 108.º, n.º 3, do C.P.T.

Esta norma, ao referir a possibilidade de suspensão nos «casos especialmente previstos», e não referir, simplesmente, tal possibilidade nos «casos previstos na lei», visa claramente não permitir a suspensão nos casos em que não haja uma previsão expressa das circunstâncias em que ela é possível.

Por isso, será de afastar tal possibilidade não só nos casos em que não exista qualquer cobertura legal, mas também no caso previsto na lei por forma genérica (e não especial) constante dos arts. 276.º, n.º 1, alínea c), e 279.º, n.º 1, parte final, do C.P.C. (suspensão quando ocorrer motivo justificado não especificado).

Sendo assim, não estando prevista na lei a possibilidade de suspensão em casos deste tipo, a entender-se, como na tese que fez vencimento, que é legal a reversão sem prévia excussão do património do devedor originário e sem conhecimento preciso da medida da responsabilidade do responsável subsidiário, então seria ilegal a actuação da Administração Fiscal ao suspender a execução após a citação do responsável subsidiário.

Em bloco assim, a tese sustentada peia recorrente (possibilidade de reversão imediata condicionada por suspensão posterior à citação) teria de ser considerada legalmente inadmissível.

9 - Para além disso, não seria sequer necessária uma proibição expressa para ter de se considerar ilegal a referida actuação da administração fiscal.

Na verdade, esta, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da C.R.P.), reconhecido também 17.º alínea a), do C.P.T. e concretizado no art. 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma definindo tal princípio, estabelece que
Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art. 2.º deste Código (n.º 4 do mesmo artigo na redacção vigente à data em que foi decidida a reversão).

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter *«uma formulação unicamente negativa* (como no período do Estado Liberal), *para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa».* (10)

Aplicando este princípio ao caso dos autos, teria de se considerar ilegal a actuação da administração fiscal, pois, não existe qualquer norma que permita a reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários com fins cautelares, com suspensão da tramitação do processo de execução fiscal subsequente à penhora e citação daqueles.

Por isso, perante este princípio da legalidade, teria de considerar-se ilegal aquela actuação, pois a administração fiscal só estaria autorizada a utilizar, para fins cautelares, os meios previstos na lei, se estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a sua utilização, designadamente do arresto ou do arrolamento, previstos nos arts. 157.º, 161.º e 296.º do C.P.T.,

Assim, não era permitido à administração fiscal criar outros meios cautelares sem suporte legal, designadamente dar à penhora esses fins, diferentes daqueles que a lei lhe atribui, e conseguir obter os efeitos práticos do arresto sem que estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a admissibilidade.

Por estas razões, entendo que seria de negar provimento ao recurso e deveria confirmar-se a sentença recorrida.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária. Reversão. Normas aplicáveis. Excussão prévia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *As normas que regem a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores pelas dívidas fiscais das empresas têm natureza substantiva.*
- II — *A reversão de dívidas de 1989 e 1990 aplica-se a legislação vigente à data dos factos tributários em virtude de o CPT apenas se aplicar imediatamente aos proces-*

(10) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

Em sentido semelhante podem ver-se: MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138; e ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado* página 56.

sos pendentes (artigo 2º nº 1 do DL 154191) no que concerne às normas de natureza processual.

III — Nos termos do artigo 146 do CPCL só podia proceder-se à reversão contra os responsáveis subsidiários após a excussão prévia do património do devedor e desde que não existissem outros bens.

IV — A reversão cautelar é uma figura não prevista na lei pelo que a decisão da Administração Fiscal ao decretá-la não pode manter-se por ilegal.

Recurso n.º 21.372; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Vitor Meira.

Rogério Francisco do Couto e mulher Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto deduziram oposição à execução contra si instaurada pela 4ª repartição de finanças do concelho de Santa Maria da Feira na qual foi efectuada penhora.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi a oposição julgada procedente e anulado o despacho que ordenou a reversão por considerar os oponentes parte ilegítima na execução.

Inconformada com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - Na vigência do C.P.C.I. (artº 146) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O C.P.T. (artº 239 nº 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor".

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV - O Mº Juiz ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Os oponentes contra-alegaram pugnando pela manutenção do decidido.

O Mº Juiz proferiu despacho de sustentação da decisão recorrida.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que só com a liquidação e constatada a insuficiência de bens para assegurar o pagamento das dívidas poderia ocorrer a reversão.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o nº 100085.3/94, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL" para cobrança coerciva da quantia de 12.569.140\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, de fls.65 a 67 e 86 a 117, máxime as cópias das certidões de relaxe de fls.66 e 67);

b) essa execução foi instaurada com base em duas certidões de relação das quais aquela sociedade consta como devedora de quantias que perfazem o montante acima referido, provenientes de IRS dos anos de 1989 e 1990 (cfr. cópias das certidões de relação de fls.66 e 67);

c) contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls.61 e informação de fls.62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls.62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls.62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p. i. a fls.46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls.56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls.15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram a herança, se partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls.20 a 28, máxime o seu art.6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls.29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls.71 a 75);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) a informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«...»

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e conseqüentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art.282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls.86);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Sñrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da Fazenda Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar»

(cfr. cópia do despacho a fls.87);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls.97 a 103, 104 a 110 e 111 a 117);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e

esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls.88, 91 e 94);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls.90, 93 e 96);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p. i., a fls.2).

Assentes estes factos apreciemos a situação. A questão fulcral do presente recurso reporta-se à possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários da empresa antes de estar executado todo o património desta.

Cabrá antes de mais decidir se ao caso vertente é aplicável o CPT ou o CPCI pois que as normas atinentes desses diplomas não são iguais, independentemente do entendimento que se possa ter quanto à inclusão no espírito da norma do CPCI do que posteriormente veio a ser expresso pela norma correspondente do CPT. Referia-se no artigo 146 do CPCI que a execução podia ser instaurada contra a pessoa que figurava no título executivo como devedor ou seu sucessor, podendo reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida. Por seu turno, o artigo 239 do CPT referia que podiam ser chamados à execução os responsáveis subsidiários, tanto quando se verificasse a inexistência de bens como quando o património da devedora fosse insuficiente para satisfazer a dívida e acrescido.

No caso vertente as dívidas reportam-se aos anos de 1989 e 1990. Vigorava então o CPCI, com as alterações produzidas pelo DL 68/87 no respeitante à responsabilização dos gerentes, tendo o CPT entrado apenas em vigor em 1 de Julho de 1991. Será então este último diploma aplicável? Entendemos que não. Embora no processo tributário a Lei nova seja de aplicação imediata (artigo 3º do CPT) e o artigo 2º nº 1 do DL 154/91 que o aprovou mande aplicá-lo mesmo aos processos pendentes em tudo o que não for contrariado por tal diploma legal, há que distinguir entre as normas de natureza processual, que este Supremo Tribunal tem entendido serem aquelas a que tal preceito se reporta, e as normas de carácter substantivo para as quais será aplicável a lei vigente à data dos factos. Como se decidiu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 1998 (recurso nº 21383) votado por todos os magistrados da Secção, a autorização legislativa ao abrigo da qual foi editado o CPT não comporta a possibilidade de conferir natureza retroactiva a normas substantivas. Ora as normas que determinam a responsabilidade subsidiária e as condições da sua efectivação são normas de carácter substantivo com reflexo na esfera jurídica dos revertidos, razão por que a norma aplicável terá de ser a que vigorava à data dos factos. Face ao teor do artigo 146 do CPCI que antes referimos tais responsáveis assumiam uma

posição de “fiador legal”, beneficiando por isso do benefício da excussão prévia. Os pressupostos da reversão constantes do artigo 146 do CPCJ sofreram alterações por força do já referido DL 68/87 de 9 de Fevereiro, passando a aplicar-se à responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais dos administradores ou gerentes das sociedades de responsabilidade limitada o artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais que pressupõe a actuação ilícita e culposa dos referidos elementos.

No caso concreto ora em apreço havia, como resulta da matéria de facto provada, bens da sociedade ainda não excutados. E a própria Administração Fiscal aceitou que assim era pois, de acordo com o próprio despacho de reversão, a mesma foi feita cautelarmente, referindo-se que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar (alínea o) do probatório). Seria pois uma reversão cautelar. Mas nos termos do artigo 146 do CPCJ conjugado com o DL 68/87 tal reversão cautelar não pode ter lugar. Se o responsável subsidiário só responde no caso de inexistência de bens do devedor daí resulta que tal reversão não pode efectuar-se enquanto tais bens existirem na esfera jurídica da empresa. Consequentemente, só após a excussão dos bens desta a reversão poderá ter lugar. A Administração Fiscal, ao penhorar os bens próprios dos revertidos e ao citá-los para efectuarem o pagamento da dívida sob pena de perderem o direito ao não pagamento de juros e outros encargos está, contra o que dispõem os normativos aplicáveis, a fazer prosseguir a execução de forma ilegal. Por isso não pode manter-se por ilegal a reversão cautelar efectuada pelo que não merece censura a decisão recorrida.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsáveis subsidiários. Art.º 239º, nº 2, do CPT e excussão prévia dos bens do devedor originário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Na execução fiscal, a reversão contra os responsáveis subsidiários só é viável, na vigência do CPT- seu art.º 239º, nº 2- após liquidação da totalidade do património do devedor originário, à semelhança do que acontecia na vigência do CPCJ- seu art.º 146º.*
- II — *A simples alteração do texto legal, sobre tal matéria, da qual resultou uma norma de sentido equívoco, sem outros elementos que justifiquem tal interpretação,*

não permite o entendimento de ser possível, agora, a imediata reversão da execução face à insuficiência do património do devedor, sem prévia excussão deste.

Recurso nº 21.374 em que é recorrente Fazenda Pública e recorridos Rogério Francisco do Couto e outros e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

I- A Fazenda Pública, inconformada com a sentença de fls.197, na parte em que a mesma julgou procedente a oposição deduzida por Rogério Francisco do Couto, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto contra a execução fiscal instanciada à sociedade "Indústrias Joaquim Francisco Couto & Filhos, SARL", para cobrança de 20.696.117\$00, proveniente de IVA e acrescido, e contra aqueles revertida, dessa decisão veio recorrer para este STA, assim concluindo a alegação do recurso:

"I- Na vigência do CPCJ (art.º 146º) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II- O CPT (art.º 239º, nº 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor".

III- Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV- O M.º Juiz ao julgar procedente a oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente."

1.1- Contra-alegaram os recorridos, pugnando pela manutenção do decidido.

1.2- O M.º Juiz do tribunal "a quo" lavrou extenso despacho de sustentação, a fls.229/233,vº.

1.3- O Exm.º Magistrado do Ministério Público, junto deste STA, emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, porquanto, em suma, só com a liquidação e constatada a insuficiência dos bens para assegurar o pagamento das dívidas fiscais, poderia ocorrer a reversão, conforme se entendera, já, em dois acórdãos, que cita, deste Tribunal.

1.4- Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2- Vem fixada a seguinte factualidade:

"a) corre termos pela 4ªRFSMF, sob o nº 000425.1/90, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL", ao qual foram apensados outros e que prossegue para cobrança coerciva da quantia de 20.696.117\$00 e acrescido (cfr. cópias das capas desses processo e de diversas partes dos mesmos, de fls.65 a 118 e 134 a 165, máxime cópia das certidões de relaxe a fls.66 a 69, 75, 77 e 81 a 83);

b) essas execuções foram instauradas com base em certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de IVA do ano de 1990 (cfr. cópia das certidões de relaxe a fls.66 a 69, 75, 77 e 81 a 83);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64;

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls.62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL nº 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção-processo de recuperação de empresa como nº 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls.56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispôr dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls.20 a 28, maxime o seu art.º 6);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls.29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls.119 a 123);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros processos de Execução Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art.º 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art.º 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls. 134);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ªRFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art.º 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmo pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

(cfr. cópia do despacho a fls. 135);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 forma lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 145 a 151, 152 a 158 e 159 a 165);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ªRFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e

esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art.º 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que o prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art.º 246º do CPT (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 136, 139 e 142);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 138, 141 e 144);

s) a presente oposição deu entrada na 4ªRFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i., a fls.2)».

2.1- Face a esta facticidade e depois de exaustiva fundamentação, decidiu o M.º Juiz, considerando verificado erro na forma do processo quanto ao pedido de levantamento das penhoras, declarar a nulidade do processo, quanto a esse pedido, absolvendo a F.ª P.ª da instância quanto a ele, e considerando os oponentes partes ilegítimas na execução, dar procedência à oposição e anular o despacho que ordenara a reversão da execução contra eles.

Fundamentou o M.º Juiz esta última decisão, que é a que constitui objecto do interposto recurso, em síntese, na interpretação da al. b), do n.º 2, do art.º 239, do CPT, que não dá a essa norma alcance diverso do antecedente art.º 146º do CPCJ, isto é, que a reversão só é possível após a liquidação de todo o património do devedor originário e não desde logo perante um juízo sobre a insuficiência desse património para satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Assim, perante a alegação e conclusões do recurso da F.ª P.ª, a questão a decidir é a de saber se a execução pode reverter contra responsáveis subsidiários, não só face à falta de bens do originário devedor, mas também quando os que existam se julguem insuficientes para pagamento da dívida, sem se aguardar a liquidação dos mesmos e posterior verificação da sua insuficiência para solver aquela dívida.

Questão essa com origem na diferente redacção do art.º 239º, do CPT, face ao correspondente art.º 146º, do CPCJ.

Enquanto neste último a reversão podia ter lugar “na falta de bens penhoráveis” do devedor originário, no primeiro permite-se a reversão verificada a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou a insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Segundo Lima Guerreiro e Dias Mateus “Código de Processo Tributário”, pág.277, notas 3, 4 e 5, “...A inovação do artigo consiste que a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal deixa de ser condição da reversão contra o responsável subsidiário. A reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação na execução fiscal de todo o activo do executado”, e o entendimento jurisprudencial de que na prévia excussão de todos os bens do devedor, pressuposto da reversão, se compreendia a liquidação desses

bens, não bastando a sua penhora, estaria prejudicado por esse preceito "...que assenta no pressuposto de que a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão dos bens do executado mas a falta de pagamento da dívida".

Entendimento contrário se encontra, porém, no "Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado", 2ª Ed., de A. de Sousa e Silva Paixão, nota 8 ao art.º 239º, a qual, pela sua clareza, se transcreve:

"De acordo com o art.º 146º do CPCJ, a reversão operava "na falta de bens penhoráveis" do originário devedor ou seu sucessor.

E entendia-se, então, que, para que pudesse ocorrer a reversão, não bastava que os bens do executado originário tivessem sido penhorados e se mostrassem, desde logo, insuficientes; era indispensável a sua prévia liquidação (cfr. Ac. do STA de 8/6/88, Acs. Douts. nº 322, pág. 1241).

O preceito em anotação, porém, faz depender a reversão ou da "inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores" ou da "insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido".

No entanto, a despeito do diferente verbalismo usado, pensamos que ele não encerra qualquer alteração substancial.

Com efeito, quando se constatar "ab initio", a falta ou inexistência de bens penhoráveis (tentou-se a penhora, mas a diligência não frutificou, por não terem sido encontrados quaisquer bens), a execução reverterá logo contra os responsáveis subsidiários. Assistiremos, pois, digamos, a uma "reversão liminar".

Admitamos, contudo, que foram penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda. Deverá a execução reverter "de imediato" contra o responsável subsidiário, sob o pretexto de que o património do devedor é insuficiente para a satisfação da dívida?

Pensamos que não.

É que, esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora (pelo próprio escrivão, acentue-se, no acto da penhora de móveis- alínea b) do art.º 303º).

Isto significa que, tal como na vigência do anterior Código, a reversão só é viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens penhorados do devedor originário, gozando, pois, os responsáveis subsidiários do benefício da "excussão prévia".

Esta interpretação, que nos parece a mais correcta pelas razões invocadas pelos seus autores e pelo mais que se dirá, foi mantida, saliente-se, na 4ª Edição da sua obra, do corrente ano.

E a verdade é que, dando-se como adquirido tudo quanto se tem dito, quer na doutrina, quer na jurisprudência, sobre as garantias pessoais da relação tributária, nomeadamente a designada por "responsabilidade" de determinadas pessoas alheias à constituição do vínculo tributário, mas em especial conexão com o devedor ou o objecto do imposto (cfr. Braz Teixeira, "Princípios de Direito Fiscal", vol. I, 3ª Ed., pág. 313, Ruben de Carvalho e Rodrigues Pardal, "Cód. Proc. Cont. Impostos", vol. I, pág. 135, e Cardoso da Costa, "Curso de Direito Fiscal", págs. 280 e segs., não se vê como possa interpretar-se o art.º 239º, 2, a) e b) do CPT, no sentido propugnado pela recorrente F.º P.º, tendo em conta os critérios da interpretação da lei do art.º 9º do C. Civil.

Efectivamente, se é que a letra da lei permite, embora minimamente, abraçar aquele sentido, como querido pelo legislador, nenhum outro elemento surge em auxílio do mesmo.

Nem a lei autorizante- Lei n.º 37/90, de 10 Agosto- que, no seu art.º 2.º, propugna dever o novo Código aperfeiçoar o quadro de garantias dos contribuintes, nada referindo no n.º 5 quanto ao processo de execução- no que concerne à questão em apreço, nem o preâmbulo do DL 154/91, de 23 de Abril, quando à execução se refere, mencionando várias alterações, foca tal modificação no regime de chamamento dos responsáveis subsidiários à execução, referência que, dada a permanência temporal do “anterior” regime e o gravame que representaria para os contribuintes tal modificação, se impunha, necessariamente.

Por outro lado, compulsando a tramitação da execução, nomeadamente os art.º 246º e segs., nada se encontra que dê sequência à pretendida reversão imediate contra os responsáveis, sem excussão prévia dos bens do devedor originário, surgindo diversas lacunas e dificuldades de procedimento, de que se dá nota na decisão recorrida, bem como no despacho de sustentação, crítica que, aqui, se dá por reproduzida e se perfilha.

Assim, nem o elemento gramatical é decisivo, nem os elementos racional, sistemático e histórico permitem a interpretação defendida pela F.ª P.ª (cfr. Baptista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, pags.181 e segs.)

Ainda noutra vertente, quando se critica, com alguma razão, o retrocesso do legislador, com o disposto no art.º 13º, do CPPT, ao impor ao responsável subsidiário o ónus da prova da “não culpa”, parece de todo impensável ir “descobrir”, apenas com base num texto equívoco e infeliz, um novo privilégio para o Estado, enquanto credor social, contrariamente ao que fora já reconhecido relativamente ao estatuto daquele com a publicação do DL 68/87, de 9 de Fevereiro (cfr. Seabra de Figueiredo, “A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal”, 1996/97, Ed. “Vida Económica”).

Impõe-se, pois, interpretar o referido normativo nos termos aqui defendidos, com o que se conclui dever manter-se, na ordem jurídica, a sentença recorrida, que não violou a norma invocada pela F.ª P.ª recorrente.

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

Sem custas (art.º 2 da Tabela).

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Limão*, vencido, por entender que, no domínio do art.º 239º do CPT, a reversão contra os responsáveis subsidiários não depende da prévia excussão do património do devedor originário, bastando a sua mera insuficiência para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal - Reversão - Oposição - Responsabilidade subsidiária - Arts. 13 e 239 do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 239 n.º 2 do CPT veio permitir a reversão prevista no seu art. 13, tanto no caso da falta ou inexistência de bens do originário devedor - como dispunha o art. 146 do CPCI - mas, ainda, na hipótese de «insuficiência do património do mesmo para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».*
- 2 — *Pelo que não é, ora, necessária a prévia e absoluta excussão daquele património para a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.*

Recurso n.º 21.375, em que é Recorrente Fazenda Pública e Recorridos Rogério Francisco do Couto e Outros, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Inst. de Aveiro, proferida em 16.04.96, na parte em que, considerando os oponentes Rogério Francisco do Couto, e mulher, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto, todos com os demais sinais dos autos, partes ilegítimas na execução fiscal originariamente instaurada contra Indústrias Joaquim Francisco Couto e Filhos, SARL, para cobrança coerciva da quantia de 14.577.334\$00, proveniente de IVA, juros compensatórios e acrescido, julgou a respectiva oposição procedente, assim anulando o despacho do chefe da 4.ª RF5M Feira, que ordenara a reversão contra os mesmos.

Fundamentou-se a decisão em que não se mostrava ainda excutido o património da sociedade originariamente executada, como é mister, exigência que não é postergada pelo disposto no art. 239 n.º 2 al. b) do CPT, já que, com a sua redacção «apenas se terá pretendido, num apuramento da técnica legislativa» expressar as duas situações a que se pode reconduzir a falta de bens penhoráveis a que alude o art. 146 do CPCI e que já aí se deviam considerar incluídas, sendo que a «insuficiência do património» constitui «um conceito indeterminado», contrário aos «princípios que enformaram o CPT, de uma maior vinculação, à lei, da Administração Fiscal e mais perfeita concretização das garantias dos contribuintes»; e a simultaneidade, na execução, do originário devedor e do responsável subsidiário suscitaria «diversos problemas de índole processual», pondo, aliás, já a lei, «ao dispor da Fazenda Pública, os meios processuais adequados para fazer face às situações de perigo ou efectiva diminuição da garantia patrimonial dos créditos fiscais (cfr. arts. 157 e segts. do CPT e 610 e segts. do CC)».

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I- Na vigência do CPCI (art. 146), a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II- O CPT (art. 239 n.º 2) permite a reversão, logo que verificada quer a «inexistência de bens» quer a «insuficiência do património do devedor».

III- Se o legislador alterou a letra da lei e distingue, em alíneas separadas, duas situações é porque, em seu entender, não são a mesma coisa.

IV- O M^o Juiz, ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão, antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente».

E contra-alegaram os oponentes, pugnando pelo acerto da decisão recorrida, cujos argumentos, aliás, seguiram de perto.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que «a melhor interpretação, a interpretação teleológica, do art. 239 do C.P. Tributário, é a que vai no sentido de que o seu regime «não encerra qualquer alteração substancial» relativamente ao do art. 146 do CPCl, nos termos do qual a reversão só era lícita depois de prévia liquidação dos bens do executado originário».

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

«a) corre termos, pela 4^a RFSMF, sob o n^o 100626.6/94, um processo de execução fiscal contra «Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SARL», para cobrança coerciva da quantia de 14.577.221\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes dos mesmos, de fls. 65 a 78 e 97 a 128, maxime a cópia das certidões de relaxe de fls. 66 a 78);

b) essa execução foi instaurada com base em certidões de relaxe, das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de IVA e juros compensatórios de IVA dos anos de 1992 a 1994 (cfr. cópia das certidões de relaxe de fls. 66 a 78);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr., ainda, a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993, a Executada instaurou, no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira, acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no D.L. n^o 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva petição inicial a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994, proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n^o 620/93 do 2^o Juízo Cível do referido tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao «Banco Totta e Açores», ao «Banco Português do Atlântico» e à «União de Bancos Portugueses», celebraram, com estes, um acordo, pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas

quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se, por seu turno, as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) - (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto, para satisfação dos seus créditos, ficando, no entanto, a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas, nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, máxime o seu art. 6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram, àquelas instituições, procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994, a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF, um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social, ao abrigo das facilidades concedidas pelo D.L. nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 82 a 86);

n) em 30 de Novembro de 1994, foi prestada, no processo de execução dito em a), informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«... A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282 do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec.-Lei 225/94, de 5 de Setembro».

(cfr. cópia da citada informação a fls. 97);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1990, o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«- Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13 e alínea b) do art. 279 do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Luís Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e

Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente, atendendo a que a empresa em causa, «Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SA», possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças; porém e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas, nos termos do D.L. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar».

(Cfr. cópia do despacho a fls. 98);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994, foram lavrados autos de penhora, dos quais consta ter sido penhorado, no processo dito em a), e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 108 a 114, 115 a 121 e 122 a 128);

q) em 15 de Dezembro de 1994, foram passados mandados, em nome do chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes, nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto e Filhos, SARL. (...), cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que, no prazo de vinte dias a contar da notificação, poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento, nos termos do art. 246 do CPT (sem juros nem custas)».

(Cfr. cópias dos citados mandados a fls. 99, 102 e 105);

r) em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópia das respectivas certidões a fls. 101, 104 e 107);

s) a presente oposição deu entrada, na 4ª RFSMF, em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada aposto na primeira folha da petição inicial, a fls. 2)».

Assim reproduzida a «matéria de facto» tida por «provada» pelo tribunal a quo, há que apreciar as consequências jurídicas que da mesma resultam, quanto ao ponto específico da legalidade da reversão, efectuada sem que se mostre previamente excutido o património da sociedade originariamente executada.

Vejam, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se a execução fiscal pode reverter contra o(s) responsável(eis) subsidiário(s) - art. 13 do CPT - tão-só no caso de estarem já excutidos todos os bens da originária devedora ou se, para o efeito, tal não é necessário, bastando a

mera insuficiência do património do mesmo, para satisfação da dívida.

O art. 146 do CPCI permitia a reversão «na falta de bens penhoráveis», o que era entendido como significando a prévia liquidação do património do devedor originário - cfr., por todos, o Ac. do STA de 8-6-88 in Acs. Douts. 322-1241, Alfredo de Sousa e J. Paixão, Anotado, 2ª edição e Laurentino Araújo, Processo de Execução Fiscal, pág. 56.

Aquele gozava, pois, em pleno, do chamado benefício da excussão prévia, o que estava de acordo com a tese dominante, anteriormente ao dec.-lei 68/87, de que o responsável subsidiário era um mero fiador legal - cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, pág. 301.

Sobre a nova conceituação do instituto, resultante daquele diploma legal, cfr., desenvolvimento, o Ac. deste tribunal, de 22.Set.93, Rec. 16.070, in Apêndice do Diário da República, no sentido de se tratar agora, de uma responsabilidade de natureza extracontratual ou delitual.

Todavia, o art. 239 n° 2 do CPT veio alterar tal estado de coisas.

Pois que erigiu como novo pressuposto daquela responsabilidade a mera «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

O propósito de alteração legal parece indesmentível.

Com efeito, onde antes se falava de «falta de bens penhorados» veio agora afirmar-se a predita responsabilidade com a verificação das «seguintes circunstâncias»: a inexistência de bens penhoráveis - que corresponde, em absoluto, àquela falta (inexistência e falta é patentemente uma e a mesma coisa) - al. a) - e a «insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido - al. b).

O que sai reforçado com o disposto no art. 245 do mesmo código, ao regular a «reversão no caso de substituição tributária», referindo igualmente a «falta ou insuficiência de bens do devedor».

Como referem Lima Guerreiro e Silvério Mateus, CPT, comentando o referido art. 239.

«A inovação do artigo consiste em que a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal deixa de ser condição de reversão contra o responsável subsidiário. A reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executado», assentando o preceito «no pressuposto de que a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão dos bens do executado mas a falta do pagamento da dívida».

E «feita a reversão... com base na insuficiência dos bens... pode o executado revertido arguir a sua ilegitimidade se demonstrar que há bens penhoráveis do executado originário suficientes para o pagamento da dívida...».

Ignorar o novo pressuposto legal parece, pois, fazer, pura e simplesmente, uma interpretação ab-rogatória, negando o sentido e valor a uma disposição legal fora dos casos em que tal é permitido: «absoluta contraditoriedade e incompatibilidade com outra norma supra-ordenada e principal» - cfr. Ferrara, Interpretação e Aplicação das Leis, tradução de Manuel Andrade, págs. 151 e segts..

O que se teve em vista, assim, consagrar foi um acréscimo à responsabilidade subsidiária do devedor contra quem reverte a execução.

Aliás, o art. 13 do CPT não a define, antes a afirma, pelo que há-de ser o intérprete a preencher ou concretizar o respectivo conteúdo.

Nem sequer parece, ora, possível, nos preditos termos, recorrer-se, meramente e sem mais, à ideia da fiança legal.

E a norma mais explícita, para o efeito, parece ser precisamente o dito art. 239.

Assim, agora, tal responsável não goza inteiramente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

O que, mesmo em termos de pura lógica jurídica, bem se entende se se atentar na natureza pública dos créditos e relações jurídicas em causa.

Aliás, um maior aprofundamento da questão permitirá concluir que não é tão grande, como à primeira vista parece, a inovação legal.

É que, tanto no caso de falta absoluta de bens como no da sua insuficiência, está sempre um juízo subjectivo.

Na verdade, não é possível afirmar, em termos objectivos e, em absoluto, a falta de bens mas, antes é tão-só, o desconhecimento da existência destes.

Como dispõe o art. 318 do CPT, quem atesta aquela falta são duas testemunhas idóneas, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da Junta de Freguesia, devendo o chefe da repartição de Finanças assegurar-se da mesma, habitualmente mediante officios a dirigir às entidades policiais ou administrativas.

Quer dizer: em absoluto, não é possível afirmar a inexistência de bens.

Ora, não se vê que seja diferente o juízo, na hipótese da falada insuficiência dos mesmos para o efeito em causa.

Claro que se terá de ser exigente, na formulação de tal juízo.

Todavia, não se vê que, aí, surjam maiores dificuldades do que quando se é chamado à apreciação, por exemplo, da chamada «discricionariedade técnica, da margem de livre apreciação ou do preenchimento do conteúdo de conceitos indeterminados», tão em voga no direito dos nossos dias, mesmo em termos sancionatórios de ordem criminal.

Aliás, nos casos mais significativos, o valor dos bens - imóveis - é determinado por lei - art. 323 n.º 1 al. a) do CPT -, contando, para o efeito, o valor constante da matriz e com intervenção, se necessário, do presidente da comissão de avaliação ou de um perito avaliador distrital e, assim, logo no critério legal, com especial aptidão para o efeito.

E, no caso de móveis, sempre o valor constante do auto de penhora, pode ser corrigido pelo mesmo chefe da repartição de Finanças, a quem, natural e funcionalmente compete, a salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública e, consequencial e igualmente, a dos executados, aferíveis através da procura do maior valor de venda possível.

E é com tal valor que se tem de concatenar o predito juízo de insuficiência.

Por outro lado, não parece desnecessário, injusto ou desproporcionado o dito regime legal.

Além do exposto, há, ainda, quanto ao ponto, que referir haver sempre a possibilidade de sustar a execução fiscal, até à venda dos bens do originário devedor, nos termos dos arts. 276 al. c) e 279 do CP Civil: suspensão da execução, por ordem do tribunal, por existência de questão prejudicial ou outro motivo justificado.

Aliás, o responsável subsidiário sempre poderá prestar caução, evitando a penhora - arts. 294 e 255 do CPT.

Não parecem, pois, ofendidos os princípios, constitucionalmente consagrados, da justiça e da imparcialidade.

Nem, em contrário, se argumente com o disposto nos arts. 264 e 265 do dito código pois se trata, aí, de processos especiais, de hipóteses de liquidação universal ou total do património (ainda que eventual), em que o próprio concurso obedece a regras especiais, não valendo, nomeadamente, os respectivos privilégios creditórios: art. 152 do CPEREF.

Aí, o procedimento não podia, pois, ser diverso.

Por outro lado, tanto a falta como a insuficiência de bens têm de afeirir-se em relação à reversão, que não à penhora.

Ainda, o disposto no art. 246 do CPT não tem aplicação ao caso, uma vez que, na hipótese do art. 13 do CPT, o regime é, não de subsidiariedade mas de solidariedade entre os corresponsáveis subsidiários, pelo que a totalidade da dívida exequenda pode ser exigida a qualquer deles, não havendo lugar, conseqüentemente, à destrinça das quantias por que respondem.

Em conclusão:

O art. 239 n.º 2 do CPT veio permitir a reversão prevista no seu art. 13, tanto no caso da falta ou inexistência de bens do originário devedor - como dispunha o art. 146 do CPCI - mas, ainda, na hipótese de «insuficiência do património do mesmo para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

Pelo que não é, ora, necessária a prévia e absoluta excussão daquele património para a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, no ponto específico, legal a reversão e devendo o tribunal a quo apreciar os demais fundamentos da oposição.

Custas a final.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* [vencido. Negaria provimento ao recurso, porquanto entendendo que, também no domínio do CPT (artigo 239º), enquanto não estiver executido todo o património da devedora originária - como, *in casu*, sucede [(cfr. alíneas d) e e)] do probatório - em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o(s) devedor(es) subsidiário(s). — Neste sentido, os acórdãos desta Secção de 29 de Abril último, recursos n.ºs 21369 e 21381, para cuja desenvolvida fundamentação remeto, *brevitatis causa*]. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Recurso n.º 21.379; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Vitor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, de 29 de Abril de 1996, que julgou procedente a oposição que Rogério Francisco do

Couto e mulher, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto, e Manuel Francisco do Couto, deduziram à execução fiscal, originariamente movida à sociedade "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL", e, posteriormente, mandada reverter contra os ora oponentes, para cobrança coerciva da quantia de 4.515.633\$00, proveniente de contribuições para o Centro Regional de Segurança Social de Aveiro, e respectivos juros de mora, com referência aos meses de Setembro de 1991 e Maio de 1992 - alínea b) da matéria de facto fixada e documentos de fls. 57 e 62 para que remete.

Na sua alegação, a Recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - Na vigência do CPCI (art. 146º), a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário;

II - O CPT (art. 239º, n. 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor";

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue, em alíneas separadas, duas situações, é porque em seu entender não são a mesma coisa;

IV - O Mmo Juiz, ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Em contra-alegações, os oponentes defenderam o acerto da sentença recorrida.

Com despacho de sustentação, subiram os autos a este Supremo Tribunal Administrativo onde o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público proferiu douto parecer do seguinte teor:

A reversão da execução contra os responsáveis subsidiários depende da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da insuficiência do património do devedor - art. 239.º do C.P.T.

Quer a inexistência, quer a insuficiência devem estar verificadas ou demonstradas no processo, não bastando um juízo de probabilidade.

Isto é, deve estar feita a liquidação dos bens do devedor (A. Sousa e J. Paixão - Cód. Processo Tributário Comentado e Anotado, página 437) para se poder aquilatar, face aos créditos, da sua insuficiência, não tendo a reversão natureza preventiva ou cautelar.

Neste sentido, o recente Acórdão deste S.T.A. de 4-12-1996 - Recurso nº.20917.

Por isso, entende-se que o recurso não merece provimento.

Por despacho de 14-1-1998, ordenou-se que o processo aguardasse a decisão a proferir no processo n.º 21383, em que havia sido decidido que o julgamento fosse efectuado com intervenção de todos os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos arts. 34.º, n.º 4, e 23.º, n.º 5, do E.T.A.F..

No entanto, a decisão proferida nesse processo veio a ser inaplicável directamente ao caso dos autos, por a reversão ordenada nesse processo se reportar a dívidas referentes ao período de vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, enquanto as que são objecto do presente processo se referem a períodos posteriores à entrada em vigor do C.P.T..

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 1ª Instância considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) *corre termos pela 4ª RFSMF sob o n.º 100014.4/91, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL" para cobrança coerciva da quantia de 4.515.633\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, bem como do que lhe foi apensados de fls. 56 a 63 e 82 a 113, maxime a cópia das certidões de dívida de fls. 57 e 62);*

b) *essa execução e as que lhe foram apensadas foram instauradas com base numa certidão de dívida das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora dos anos de 1991 e 1992 (cfr. cópia das certidões de dívida de fls. 57 e 62);*

c) *contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das devidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 52 e informação de fls. 53/55);*

d) *nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 53/55);*

e) *tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 53/55);*

f) *em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p. i. a fls. 44 a 48 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);*

g) *por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 49 a 51);*

h) *a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);*

i) *por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);*

j) *nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias*

acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, máxime o seu art. 6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 32);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 67 a 71);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Processos de Execução Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e conseqüentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o n.º 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro» (cfr. cópia da citada informação a fls. 82);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Snrs Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas aos termos do DL. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar» (cfr. cópia do despacho a fls. 83);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes,

«o direito e acção illquida é indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 93 a 99, 100 a 106 e 107 a 113);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(..) foi penhorado o direito e acção illquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, S.A.R.L., (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora. Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)» (cfr. cópias dos citados mandados a fls. 84, 89 e 90);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 86, 89 e 92);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada aposto na primeira folha da p. i., a fls. 2).

Assentes estes factos apreciemos a situação. A questão fulcral do presente recurso reporta-se à possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários da empresa antes de estar executado todo o património desta. As dívidas em causa no presente recurso respeitam a dívidas de contribuições para a Segurança Social posteriores à entrada em vigor do CPT. Por isso a questão da responsabilidade subsidiária tem de ser apreciada à face deste compêndio normativo, cujo artigo 239 prescreve:

“1. Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233º.

2. O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”

A norma constante deste artigo considera a eventualidade de decretar a reversão em dois casos: quando não existam bens do devedor ou quando, existindo, sejam insuficientes para a satisfação da dívida e acrescido.

A questão que se coloca no recurso prende-se com o momento em que deve operar a reversão: só depois de executado todo o património do executado ou, cautelarmente, quando a A.F. considere que tal património é insuficiente para o pagamento da dívida. Tal questão surgiu com mais acuidade após a publicação do CPT porquanto o CPCI referia que a execução revertia, na falta de bens penhoráveis do originário

devedor, contra os responsáveis solidários ou subsidiários. Pretende-se ver nessa diferente redacção da norma do CPT uma alteração de regime. Vejamos se assim é. Houve uma alteração e não se afigura que tudo possa continuar como estava pois então não se justificaria que o legislador a fizesse. Onde antes se falava em falta de bens penhoráveis veio agora referir-se, além da inexistência que lhe corresponde, a "insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido". Daí resulta que não é necessário não haver bens da executada para decretar a reversão, podendo esta ter lugar, mesmo existindo bens, se o valor destes se computar desde logo insuficiente para o pagamento do montante da dívida e acrescido. É que, como referem Lima Guerreiro e Silvério Mateus em anotação ao artigo 239 do C.P.T., a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão de bens do executado mas a falta de pagamento da dívida. Se o oponente tiver conhecimento da existência de outros bens da executada que possam responder pela dívida não está inibido de os indicar, como acontece nos casos de inexistência, como forma de se poder desonerar da sua responsabilidade. O que não pode, no nosso entender é considerar que a alteração a que a lei procedeu não deve ter qualquer efeito útil tudo se passando como se o artigo 239 do CPT tivesse mantido intocado o disposto no artigo 146 do CPCI não obstante lhe ter acrescentado uma nova alínea de conteúdo diferente. Mesmo no caso da inexistência de bens nunca será possível afirmar com certeza que a executada não tem outros bens pelo que, levado às últimas consequências, nunca poderia dizer-se que estava executado todo o património do devedor. Só se podia dizer que o património conhecido estava todo executado, nada impedindo porém que o revertido viesse invocar e demonstrar que assim não era. O mesmo acontecerá com a insuficiência. Se os bens conhecidos são desde logo presumivelmente insuficientes para garantir que a dívida exequenda seja paga nada deve obstar a que opere a reversão, sem prejuízo do direito do revertido de se vir opor invocando a existência de mais bens que sejam suficientes para solver a dívida. No caso dos bens imóveis o seu valor é determinado na lei, podendo se necessário proceder-se a avaliação. Quanto aos móveis não está o chefe da repartição de finanças impedido de corrigir o valor dado na penhora com salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública e dos executados, sem embargo de o interessado poder prestar caução assim evitando a penhora, sendo certo que tanto a falta como a insuficiência de bens se afere em relação à reversão e não à penhora.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida quanto à legalidade da reversão, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido para apreciação dos demais fundamentos de oposição.

Custas a final.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido nos termos da declaração junta). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

VOTO DE VENCIDO

1 -A tese defendida pela recorrente, aceite maioritariamente no presente acórdão, é a de que no domínio de vigência do Código de Processo Tributário, designadamente à face do nº 2 do seu artigo 239º,

e ao contrário do que sucedia na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos (art. 146.^o), não é exigível, para ordenar a reversão, a prévia liquidação da totalidade do património do devedor originário.

O corpo do art. 146.^o do C.P.C.I. tem o seguinte teor:

A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor ou seu sucessor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda.

A face desta última norma, no domínio de vigência do C.P.C.I., tanto os responsáveis subsidiários como os solidários estavam na posição de um "fiador legal", gozando do benefício da excussão.⁽¹⁾

Na verdade, embora no art. 16.^o deste Código se referisse que aos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada eram «*solidariamente* responsáveis», pelo citado art. 146.^o verificava-se que os requisitos da denominada responsabilidade solidária, relativamente à prévia excussão do património do devedor originário, eram precisamente os mesmos que vigoravam para a responsabilidade subsidiária: em qualquer dos casos a execução só podia reverter contra os responsáveis «*na falta de bens penhoráveis*».

A diferença entre as legalmente denominadas responsabilidades subsidiária e solidária existia apenas relativamente ao montante da dívida que podia ser exigido ao responsável, após a excussão dos bens do devedor originário: nos casos de responsabilidade solidária podia ser exigida a qualquer dos responsáveis a totalidade da dívida, enquanto nos casos de responsabilidade subsidiária apenas podia ser exigida a cada um dos responsáveis uma parte da dívida da primitiva executada, como se deduz do preceituado no corpo do art. 150.^o do C.P.C.I.⁽²⁾

Assim, a responsabilidade daqueles responsáveis solidários era sempre subsidiária em relação à da executada originária e, consequentemente, era a executada originária que respondia pelas suas dívidas, em primeira linha, só podendo estas ser exigidas daqueles responsáveis na falta de bens penhoráveis daquela, isto é, depois da excussão do seu património penhorável.⁽³⁾

Para se considerar executado o património do devedor originário, entendia-se que era necessária a liquidação com venda ou adjudicação em pagamento dos bens penhorados, não bastando que estivessem penhorados os bens e o valor que lhes fosse atribuído fosse insuficiente para o pagamento da dívida exequenda.

Na verdade, o conteúdo essencial do benefício da excussão é precisamente o de o responsável subsidiário poder obstar a que sejam executados os seus bens enquanto não estiver totalmente esgotado o patri-

(1) Neste sentido, pode ver-se CARDOSO DA COSTA, na *Curso de Direito Fiscal*, 1.^a edição, páginas 285-287.

(2) Neste sentido, podem ver-se:

- CARDOSO DA COSTA, no *Curso de Direito Fiscal*, 1.^a edição, páginas 287-288,

- ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 1.^a edição, página 407; e

- SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.^a edição, páginas 252-253.

(3) Neste sentido, além de CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1.^a edição, páginas 285-287, podem ver-se os seguintes acórdãos desta Secção:

- 8-6-1988, proferido no recurso n.^o 3424, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.^o 322, página 1241, e em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-89, página 809;

- de 27-9-95, proferido no recurso n.^o 16069, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-97, página 2070); e

- de 6-3-96, proferido no recurso n.^o 15866).

mónio do devedor originário. Ora, a penhora, só por si, não esgota o património do devedor originário, pois, apesar dela, este continua a ser o proprietário dos bens penhorados. Só com a posterior venda ou adjudicação ocorre a expropriação dos bens do devedor originário.

Por isso, enquanto um destes actos não ocorre tem de entender-se que «há bens conhecidos no património do executado que dão ao obrigado subsidiário bens de suporte do gozo do seu direito ao benefício da excussão prévia». (4)

2 - O n.º 2 do art. 239.º do C.P.T. estabelece que

2. O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;

b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Esta norma, para além de prever como condição do chamamento à execução dos responsáveis subsidiários a inexistência de bens penhoráveis do devedor ou seus sucessores, acrescenta, em alternativa, a hipótese de «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

É com suporte nesta constatação que a recorrente conclui que, «se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa».

Que as duas expressões não têm o mesmo significado é irrecusável.

Na verdade, pode existir falta de bens penhoráveis e o património da primitiva executada não ser suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, como decorre da existência legal de casos de impenhorabilidade de bens que podem ter valor considerável (arts. 822.º e 823.º do C.P.C.).

E podem existir bens penhoráveis, mas o seu valor ser insuficiente para pagamento da dívida.

Por outro lado, referindo-se no n.º 2 do art. 239.º que *qualquer das circunstâncias* indicadas permite o chamamento dos responsáveis subsidiários, tem de concluir-se que as expressões aí empregadas foram utilizadas com a finalidade de abrangerem *situações distintas* e não a uma mesma realidade.

Assim, reportando-se a alínea a) do n.º 2 do art. 239.º às situações em que não existem bens penhoráveis as situações a que se reporta a alínea b), diferentes dessas, terão de ser necessariamente *situações em que existem bens penhoráveis*.

Porém, a interpretação a dar a este artigo 239.º não poderá conter com o princípio básico da responsabilidade subsidiária, condizente com o significado natural da expressão, que é o de tal responsabilidade só existir no caso de a dívida não poder ser cobrada ao devedor originário.

No regime do C.P.T., é inequívoco que a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limita-

(4) Neste sentido, pode ver-se o acórdão de 8-6-1988, citado em nota anterior.

Também neste sentido, a propósito da execução contra fiador, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Processo de Execução*, volume I, página 240, onde escreve:

«O artigo 830.º do Código civil declara que o fiador não pode ser compelido a pagar, sem prévia excussão de todos os bens do devedor, isto é, sem que todos os bens do devedor tenham sido penhorados e vendidos ou adjudicados em pagamento. A execução tem de sacrificar, pois, em primeiro lugar os bens do devedor, e só no caso de esses bens serem insuficientes para assegurar o embolso do credor é que o património do fiador pode ser apreendido e executado.»

da é subsidiária, pois, ao contrário do que sucedia com o art. 16.º do C.P.C.I., está expressamente previsto no art. 13.º do C.P.T. o carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à sociedade.

Por outro lado, foi formulada mesmo uma regra geral sobre a responsabilidade por dívidas de outrém, nos termos da qual, essa responsabilidade, na falta de disposição em contrário, é sempre subsidiária (art. 11.º, n.º 1, do C.P.T.).

Assim, o n.º 2 do art. 239.º terá de harmonizar-se com tal regra da subsidiariedade da responsabilidade, de cuja essência faz parte a impossibilidade de exigência do pagamento da dívidas aos responsáveis subsidiários antes de se adquirir processualmente a certeza jurídica da impossibilidade de pagamento da dívida pelas forças dos bens da primitiva executada,

Pelo que ficou referido, chega-se à conclusão de que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º serão situações em que existem bens penhoráveis - motivo por que não se enquadram na alínea a) -, mas em que é possível formular, com segurança, um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda.

3 - Não bastará, porém, a possibilidade de formulação de um qualquer juízo sobre a insuficiência, mesmo nos casos em que ela possa considerar-se como *manifesta*.

Na verdade, mesmo nos casos em que a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido é *manifesta*, não será possível a reversão se não se puder determinar, com exactidão, a *medida* dessa insuficiência, determinação esta que é condição da possibilidade de reversão.

Esta determinação é indispensável, pois o C.P.T. garante ao responsável subsidiário o direito a pagar a dívida por que é responsável sem juros, custas e selos, no prazo previsto para a oposição à execução fiscal, o que pressupõe uma prévia determinação exacta do montante dessas dívidas (art. 246.º, n.º 3, do C.P.T.).

O conceito de *manifesta insuficiência*, foi utilizado na redacção de 1961 do C.P.C., que vigorou até à adaptação ao Código Civil efectuada em 1967, no art. 828.º, n.º 2, em que se admitia a penhora de bens do fiador quando fossem *manifestamente insuficientes* os bens penhorados.

Porém, tal possibilidade apenas devia reconhecer-se quando o fiador não gozasse do benefício da excussão, que era uma das hipóteses abrangidas por essa disposição, isto é, quando o fiador fosse um responsável principal e não meramente subsidiário. (5)

Por outro lado, nos casos em que existem bens penhoráveis haverá uma parte da dívida que poderá ser paga pelos bens da executada originária.

(5) Neste sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, em Processo de Execução, volume 1, sobre norma idêntica do C.P.C. de 1939

«Daqui se vê que, sendo a execução movida contra o devedor e o fiador, não é profunda a diferença entre o regime a que está sujeito o fiador quando a sua responsabilidade é meramente subsidiária e aquele a que está sujeito quando sobre ele pesa responsabilidade principal. Num e noutro caso o fiador tem o direito de exigir que se sacrifiquem em primeiro lugar os bens do devedor, mas, se é responsável subsidiário, enquanto não se venderem ou adjudicarem todos os bens do devedor, não pode a penhora recair sobre bens do fiador, ainda que seja manifesto que o património daquele é insuficiente para assegurar o pagamento aos credores, ao passo que, sendo principal a responsabilidade do fiador, os bens deste podem ser penhorados antes de executado o activo do devedor, uma vez que isso se afigure necessário.»

Por força do princípio da proporcionalidade, que é um dos princípios estruturais do Estado de direito democrático, que vincula o legislador na sua actuação restritiva de direitos e deve nortear toda a actividade da administração pública (arts. 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 3, da Constituição e art. 5.º do Código do Procedimento Administrativo) não será possível afectar os direitos dos responsáveis subsidiários para além do necessário aos fins que se tem em vista.

Por isso, terá de se entender que a possibilidade de reversão, nos casos de existência de bens penhoráveis, terá de ser limitada aos casos em que, para além da formulação de um juízo seguro sobre a insuficiência patrimonial, seja possível também saber o *quantum* dessa insuficiência, para nessa medida, e apenas nela, fazer reverter a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

4 - Do que se referiu, conclui-se, assim, que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º terão de ser situações em que existem bens penhoráveis, mas em que é possível formular, com segurança, não só um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda, mas também um juízo exacto sobre a *medida* da insuficiência.

Tratar-se-á, aqui, de situações que não estavam abrangidas pelo art. 146.º do C.P.C.I., em que se condicionava sempre a possibilidade de reversão à existência de bens penhoráveis.

E, é precisamente por se tratar de situações distintas das previstas naquele art. 146.º, que se pode explicar que, no art. 239.º, n.º 2, além de se manter na alínea a) um fórmula praticamente idêntica à utilizada naquele art. 146.º, se tenha acrescentado uma outra para indicar situações em que também é permitida a reversão.

5 - A prova da correcção do entendimento que fica exposto não poderia ser feita, no entanto, sem a detecção de situações que obedecem a estes requisitos, pois, se elas não existissem não haveria, na prática, qualquer alteração legislativa.

Nos casos em que existem bens penhoráveis que tenham de ser vendidos para determinar do seu valor real não se poderá, antes da venda, salvo em casos de insuficiência manifesta, formular, com a necessária certeza jurídica, um juízo sobre a insuficiência do património do executado para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Na verdade, como bem observam ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3ª edição, página 492, quando forem penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda, não se poderá concluir, desde logo, pela insuficiência patrimonial da primitiva executada pois, «esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora (pelo próprio escrivão, acentue-se, no caso da penhora de móveis - alínea b) do art. 303.º)».

Mas, mesmo nos casos de insuficiência manifesta, nos casos de bens cujo valor exacto só possa ser determinado através da venda, não se poderá sem ela formular um juízo exacto sobre o quantitativo em falta que, pelo que se disse, é reclamado pela natureza subsidiária da reversão e pelas faculdades conferidas por lei aos responsáveis subsidiários.

No entanto, se isto é assim, quanto aos bens cujo valor real, para o processo executivo, só vem a determinar-se através da venda, já o não será em relação a bens que tenham um *valor predeterminado*.

É isso que acontece nos casos em que é feita penhora de dinheiro ou créditos de quantias em dinheiro ou de títulos ou notas de crédito,

casos esses enquadráveis nos artigos 306.º, 307.º, 309.º, 310.º, 311.º e 312.º do C.P.T.

Sendo assim, estará encontrado um campo de aplicação possível para a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., distinto do abrangido pelo n.º 1, nas situações em que pela natureza dos bens penhorados, seja possível determinar sem qualquer dúvida o valor máximo do património da executada originária.

A razoabilidade desta solução é, aliás, patente.

Na verdade, as mesmas razões que explicavam que no C.P.C.I. a reversão da execução fosse possível após excussão dos bens do responsável originário e apenas após essa excussão (que eram a existência da certeza jurídico-processual da necessidade de afectação da esfera jurídica dos revertidos e o conhecimento da medida dessa necessidade), valiam perfeitamente para os casos em que embora sem tal prévia excussão se podia obter a mesmo certeza.

Por isso, se é certo que a possibilidade de reversão com base na mera insuficiência do património do devedor para satisfação dos créditos fiscais não cabia na previsão do art. 146.º do C.P.C.I., não é menos verdade que, interpretada nos termos descritos, se tratava de uma solução que se justificava por evidente paridade de razão e, por isso, era postulada pelo princípio da coerência valorativa do ordenamento jurídico.

Porém, sendo as normas de incidência subjectiva dos impostos as que estabelecem os requisitos da reversão, estaria vedado o recurso à analogia para entender, no domínio do C.P.C.I., que existissem casos de possibilidade de reversão sem prévia excussão dos bens do devedor originário. (6)

A esta luz, a solução adoptada no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T. não traduzirá uma verdadeira alteração de opções legislativas em relação às já adoptadas no C.P.C.I. nesta matéria, consubstanciando apenas uma extensão, até aos limites de validade da sua razão de ser, de uma opção já feita naquele diploma (reversão só com conhecimento exacto da medida da responsabilidade subsidiária) que não tinha tradução em termos do direito legislado.

6 - Esta constatação tem um interesse particular numa perspectiva que abarque a globalidade do regime tributário introduzido pelo C.P.T., pois permite apreciar com rigor a evolução legislativa que este Código consagra, em relação ao C.P.C.I.

(6) Vem sendo pacífico o entendimento de que é vedado o recurso à analogia no que concerne a normas relativas à incidência dos impostos, em que se incluem as respeitantes a benefícios fiscais, proibição esta que se entende derivar do princípio constitucional da reserva de lei, consagrado nos artigos 103º, n.º 2, e 166º, n.º 1, alínea 1) da Constituição.

Neste sentido, podem ver-se os doutos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-88 (recurso n.º 4510, publicado em "Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo", n.º 329, página 641), de 31-10-90 (recurso n.º 10573, publicado em "Apêndice ao Diário da República" de 31-3-93, página 103), de 10-10-90 (recurso n.º 12669, publicado em "Apêndice ao Diário da República" de 15-4-93, página 1060), de 17-4-91 (recurso n.º 13168, publicado em "Apêndice ao Diário da República" de 30-9-93, página 386), de 4-12-91 (recurso n.º 13612, publicado em "Apêndice ao Diário da República" de 10-8-94, página 1451), de 23-9-92 (recurso n.º 14520), de 21-10-92 (recurso n.º 14208), de 9-12-92 (recursos n.ºs 14604 e 14553) e de 19-1-94 (recurso n.º 16559).

Na doutrina, podem ver-se: SOARES MARTINEZ, "Direito fiscal", 7ª edição, páginas 146-147; PAMPLONA CORTE-REAL, "Curso de Direito Fiscal", 1 volume, páginas 123-124; ALBERTO XAVIER, "Manual de Direito Fiscal", 1, páginas 184-185; NUNO SÁ GOMES, "Lições de Direito fiscal", volume II, página 302; BRAZ TEIXEIRA, "Princípios de Direito fiscal", 1979, páginas 120-121; CIMOURDIN DE OLIVEIRA, "Lições de Direito fiscal", 5ª edição, páginas 92-93.

No C.P.T. fez-se uma opção por um reforço da vertente garantística do direito processual tributário, que é salientada no seu Preâmbulo, onde se refere a opção da reforma da legislação tributária por «*uma nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus actos*».

Na mesma linha, o próprio C.P.T., ao arrolar os «princípios da actividade tributária» enuncia logo a seguir ao constitucionalmente consagrado princípio da legalidade, os princípios da *certeza e segurança na definição das situações tributárias* - art. 17.º, alínea b), do C.P.T.

Ora, estará em colisão com estes princípios e directrizes uma solução que, comparada com a estabelecida no revogado C.P.C.I., substanciase um retrocesso no domínio da vinculação legal da actividade da administração e na certeza e segurança da definição das situações tributárias.

A posição sustentada pela recorrente, aceite na tese que fez vencimento, traduzir-se-ia nesse retrocesso, em toda a linha.

Na verdade, essa solução permite a afectação da esfera jurídica dos particulares sem pressupostos definidos legislativamente, pois o juízo sobre a insuficiência terá como suporte exclusivo a visão subjectiva do chefe de repartição de finanças e os pressupostos que ele entenda adequados.

Esta solução enferma de um défice de vinculação claro quando comparada com a que o art. 211.º do C.P.C.I. exigia para a demonstração processual da inexistência de bens penhoráveis (semelhantes aos adoptados no art. 318.º do C.P.T.) (7) e, por isso, estará ao arpejo do aumento de vinculação legal pretendido.

Este défice é particularmente nítido se se tiver em mente que a opção por um aumento da vinculação legal da actividade da administração fiscal não se pode perspectivar como uma mera fórmula esteticamente bem sonante destinada a ter aplicação nebulosa ou ocasional, pois é manifestado um desígnio tão vincado de o consagrar, que se anunciava como uma «*muito mais estrita vinculação legal*» e de aplicação pela administração fiscal «*em todos os seus actos*».

Por outro lado, a solução sustentada pela recorrente e aceite pela tese que fez vencimento não se pode compaginar também com os referidos princípios da certeza e segurança na definição das situações tributárias, pois, como se referiu, não é possível atingir essa certeza, pelo menos no que concerne à determinação da medida da afectação do património dos revertidos, sem uma prévia determinação precisa do valor do património da executada originária (só alcançável pela venda dos bens, nos casos em que eles não têm um valor predeterminado).

A tese que fez vencimento, assim, está em desarmonia com princípios fundamentais do processo tributário, pelo que é de rejeitar perante a consideração da unidade do sistema jurídico. Por seu turno, a interpretação do art. 239.º, n.º 2, do C.P.T. que se defende neste voto de vencido está perfeita sintonia com tais princípios, pois não só man-

(7) Exigência de prova testemunhal da inexistência de bens, sendo uma delas presidente da junta de freguesia respectiva, para além do dever officioso de averiguação por todos os meios autorização legislativa alcance.

Se bem que, ainda aqui, exista alguma margem de subjectividade na fixação dos pressupostos da reversão, que dependerá, em alguma medida, dos conhecimentos pessoais dos intervenientes, um juízo sobre a existência ou inexistência de qualquer bem, dependente de uma mera percepção da realidade, é pela sua própria natureza muito menos subjectivo do que um juízo valorativo.

têm o rigor máximo razoavelmente exigível na determinação da insuficiência do património da executada originária (o mesmo adoptado para apreciação da prévia excussão dos bens desta), como terá pressupostos rigorosamente estabelecidos na lei: a reversão só será viável quando o produto da venda dos bens conhecidos à executada originária ou o valor dos bens de valor predeterminado ou a soma de ambos seja inferior ao dos créditos fiscais exequendos.

A solução defendida neste voto é mesmo a reclamada pela coerência valorativa do sistema jurídico, pois permite constatar que a evolução legislativa consubstanciada naquele art. 239.º, n.º 2, vai não só até onde *podia* ter ido sem contender com os princípios referidos, mas também vai até onde *devia* ter ido, por valerem quanto a ela as exigências de vinculação, certeza e segurança, que são pressupostos da possibilidade de reversão.

Por isso, sendo uma solução legislativa perfeita a consagrada no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T., nesta interpretação, será ela também, necessariamente, a solução mais acertada, e, por isso, a que tem de se presumir ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

7 - Aplicando este entendimento ao caso dos autos, constata-se que não se está perante uma situação em que seja possível a reversão da execução fiscal.

Desde logo, não resultou provado sequer que haja insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, pois não se provou qual o valor desse património.

Em segundo lugar, mesmo que se provassem os pressupostos em que assentou o despacho em que se decidiu a reversão⁽⁸⁾, não haveria suporte para a decidir, pois o que releva para efeitos da possibilidade de reversão, em cada processo, é a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido que são objecto desse mesmo processo e não a eventual insuficiência desse património para pagamento da totalidade das dívidas que se pretendem cobrar em vários processos.

Na verdade, mesmo que se entendesse, como entendeu a administração fiscal⁽⁹⁾, ser manifesta a insuficiência do património da executada originária para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, estando bens penhorados que não têm um valor predeterminado, não se poderia conhecer a medida dessa insuficiência, que é condição da reversão.

8 - No caso dos autos, há ainda outra razão para não aceitar a actualização da administração fiscal que deriva do facto de não se estar perante uma reversão da execução nos termos e com as consequências imediatas previstas na lei de prosseguimento da execução contra o responsável subsidiário.

Com efeito, a administração fiscal criou um verdadeiro procedimento especial, não previsto expressamente na lei, para garantia dos seus direitos, constituído por uma penhora «cautelar» seguida de citação própria do processo de execução fiscal, mas sem venda imediata.

Na verdade, no caso, a administração fiscal, deixando entrever que está consciente da impossibilidade legal de fazer prosseguir a execução sobre os bens do responsável subsidiário antes da excussão dos bens da executada originária, pretendeu apenas levar a cabo uma reversão «cautelar», na sequência da qual os bens dos responsáveis subsidiários não seriam vendidos após excussão dos bens da executada originária e só o seriam na medida da diferença entre o que fosse

⁽⁸⁾ Transcrito na alínea o) do probatório, com remissão para a alínea n) do mesmo.

⁽⁹⁾ Alínea n) da matéria de facto fixada.

pago por aquela e a totalidade da dívida. A penhora dos bens dos responsáveis subsidiários tinha apenas como fim imediato, declarado e comunicado aos revertidos, garantir o pagamento da dívida que a executada originária pretendeu pagar ao abrigo do Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, garantia esta que é exigida pelo art. 4.º, n.º 2, deste diploma - alíneas n) e o) da matéria de facto fixada.

Por um lado, é de notar que apesar de se fazer referência a uma reversão cautelar, a ter seguimento apenas após excussão dos bens da executada originária e pelo que faltasse pagar, não se deixou de citar os responsáveis subsidiários, de imediato, para pagamento da dívida - alínea q) da matéria de facto fixada. Ao fazer-se a notificação para efectivação deste pagamento pela totalidade da dívida, impondo-se aos responsáveis subsidiários, antes da excussão dos bens da executada originária, a obrigação de pagarem a dívida sob pena de perderem o direito ao não pagamento de juros, custas e selos que a lei confere a quem o faz - este direito é assegurado pelo n.º 3 do art. 246.º do C.P.T. - está-se, de alguma forma, a fazer prosseguir de imediato a execução contra os responsáveis subsidiários, pelo que será de manter, perante este procedimento, os obstáculos que se colocaram à possibilidade de reversão tal como se prevê no C.P.T.

Por outro lado, a suspensão da execução fiscal é proibida por lei, salvo em casos especialmente previstos na lei - art. 108.º n.º 3, do C.P.T.

Esta norma, ao referir a possibilidade de suspensão nos «casos especialmente previstos», e não referir, simplesmente, tal possibilidade nos «casos previstos na lei», visa claramente não permitir a suspensão nos casos em que não haja uma previsão expressa das circunstâncias em que ela é possível.

Por isso, será de afastar tal possibilidade não só nos casos em que não exista qualquer cobertura legal, mas também no caso previsto na lei por *forma genérica* (e não especial) constante dos arts. 276.º, n.º 1, alínea c), e 279.º, n.º 1, parte final, do C.P.C. (suspensão quando ocorrer motivo justificado não especificado).

Sendo assim, não estando prevista na lei a possibilidade de suspensão em casos deste tipo, a entender-se, como na tese que fez vencimento, que é legal a reversão sem prévia excussão do património do devedor originário e sem conhecimento preciso da medida da responsabilidade do responsável subsidiário, então seria ilegal a actuação da Administração Fiscal ao suspender a execução após a citação do responsável subsidiário.

Em bloco, assim, a tese sustentada pela recorrente (possibilidade de reversão imediata condicionada por suspensão posterior à citação) teria de ser considerada legalmente inadmissível.

9 - Para além disso, não seria sequer necessária uma proibição expressa para ter de se considerar ilegal a referida actuação da administração fiscal.

Na verdade, esta, como a administração em geral, está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da C.R.P., reconhecido também 17.º, alínea a), do C.P.T. e concretizado no art. 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

Este último diploma, definindo tal princípio, estabelece que

Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.

Este princípio, com este conteúdo, é aplicável a toda e qualquer actuação da Administração Pública nos termos do n.º 5 do art. 2.º deste Código (n.º 4 do mesmo artigo na redacção vigente à data em que foi decidida a reversão).

Neste art. 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter «*uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa*». (10)

Aplicando este princípio ao caso dos autos, teria de se considerar ilegal a actuação da administração fiscal, pois, não existe qualquer norma que permita a reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários com fins cautelares, com suspensão da tramitação do processo de execução fiscal subsequente à penhora e citação daqueles.

Por isso, perante este princípio da legalidade, teria de considerar-se ilegal aquela actuação, pois a administração fiscal só estaria autorizada a utilizar, para fins cautelares, os meios previstos na lei, se estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a sua utilização, designadamente do arresto ou do arrolamento, previstos nos arts. 157.º, 161.º e 296.º do C.P.T.,

Assim, não era permitido à administração fiscal criar outros meios cautelares sem suporte legal, designadamente dar à penhora esses fins, diferentes daqueles que a lei lhe atribui, e conseguir obter os efeitos práticos do arresto sem que estivessem reunidos os requisitos de que a lei faz depender a admissibilidade.

Por estas razões, entendo que seria de negar provimento ao recurso e deveria confirmar-se a sentença recorrida.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

*Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.
Matéria nova em recurso jurisdiccional. Questões jurídicas distintas.*

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os recursos jurisdicionais destinam-se a apreciar a correcção das decisões impugnadas art. 676.º do C.P.C. e, com excepção de questões de conhecimento oficioso, não pode decidir questões não apreciadas previamente pelas instâncias.*

(10) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª edição, página 32.

Em sentido semelhante podem ver-se: MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102; MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138; e ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56.

- 2 — *Constituem questões jurídicas distintas saber se uma quantia pode ser exigida unilateralmente, com base em poderes de autoridade e em normas de direito público, e saber se a mesma pode ser exigida com base numa relação contratual.*

Recurso n.º 21 401. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: IRCRISTUR — Empresa Internacional de Comércio e Turismo, L.^{da} e Abóboda — Sociedade de Construções, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - IRCRISTUR - EMPRESA INTERNACIONAL DE COMÉRCIO E TURISMO, LD^a e ABÓBADA - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, SA, com sede em Lisboa, impugnação judicial a liquidação das mais-valias e compensações, efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa, no montante de 68 516 090\$00.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa julgou parcialmente procedente a impugnação.

Inconformada, a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, vindo a apresentar alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Por escritura pública de compra e venda e doação de 27.06.79 a Sociedade Arcosantis, Lda e a CML, outorgaram que no caso de a CML vir a autorizar mais ou melhor aproveitamento dos lotes de terreno, poderá cobrar uma compensação ou mais-valia adicional de acordo com o critério que estiver em vigor à época;*

2 - *Em 30.01.85, as ora recorridas adquiriram à primitiva outorgante Arcosantis, Lda a propriedade do imóvel;*

3 - *Em 01. 02.85 a Arcosantis requereu à CML a aprovação de um projecto de alterações;*

4 - *Em 20.02.85 as ora recorridas requereram o averbamento da obra em seu nome;*

5 - *O despacho que deferiu a aprovação do projecto de alteração (proc. 418/OB/85) condicionou a emissão da respectiva licença de construção ao pagamento de uma compensação por aumento de área, que se fixou em 51.156.000\$00;*

6 - *As ora recorridas pretenderam que o pagamento dessa compensação fosse efectuado somente antes do levantamento da licença de utilização do imóvel;*

7 - *As ora recorridas requereram posteriormente a aprovação de novos projectos de alteração, tendo sido paga pelos recorridos a compensação por aumento de área;*

8 - *As recorridas sucederam na posição contratual da primitiva outorgante;*

9 - *A primitiva outorgante acordou contratualmente com a CML que a CML, cobrasse compensação ou mais-valia adicional de acordo com o critério que estiver em vigor à época;*

10 - *O direito à exigência da compensação em causa emerge de uma relação contratual;*

11 - *As ora recorridas apenas questionaram as compensações em causa após haver sido indeferida a sua pretensão de pagamento somente aquando da emissão da licença de utilização, não pondo em causa a cláusula contratual correspondente;*

12 - A compensação por aumento de área consubstancia a contrapartida da conveniência auferida pelos ora recorridos pelo excesso de aproveitamento de área;

13 - A previsão contratual de cobrança de uma compensação ou mais-valia adicional, de acordo com o critério que estiver em vigor à época integra uma cláusula de adesão ao critério que a CML definiu por despacho para vigorar à época respectiva, ao abrigo do princípio da liberdade contratual.

14 - Não ocorre imposição à margem da lei de qualquer prestação tributária.

15-A douda sentença recorrida violou os artigos 405º e 406º n° 1 do CC.

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

As impugnantes contra-alegaram, concluindo da seguinte forma:

1. A questão da natureza contratual dos actos sub judice invocada nas alegações da ora recorrente não foi suscitada perante o doudo Tribunal a quo (v. fls. 23 a 25 e 34 a 45 dos autos), nem foi objecto de apreciação na douda sentença recorrida (v. fls. 164 e segs. dos autos);

2. A ora recorrente não invocou qualquer nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, o que nem sequer se verifica, nem lhe imputou qualquer erro de julgamento (v. arts. 660º e 668º/1/d) do CPC;

3. A ora recorrente limitou-se a invocar questões novas, que além de manifestamente improcedentes, nunca poderiam determinar a revogação da decisão em análise (v. arts. 660º e 668º/II/d) do CPC;

4. A escritura outorgada em 79.06.27 estabeleceu que só poderiam ser exigidas mais-valias ou compensações adicionais "de acordo com o critério que estiver em vigor à época" (v. alínea c) da matéria de facto, a fls. 172-173 dos autos; cfr. arts. 236º e 237º do C. Civil), pelo que, tendo sido decidido na douda sentença recorrida, com trânsito em julgado (v. art. 684º do CPC), que os actos de liquidação sub judice não respeitaram quaisquer dos critérios legalmente vigentes à data da respectiva prolação (v. fls. 175 e segs. dos autos), é manifesto que os actos de liquidação em análise não se fundamentaram no referido contrato, sendo assim nulos (v. arts. 106º e 168º/II/1) da CRP, art. 1º/4 da Lei 1/79, de 2 de Janeiro, art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, e art. 1º/4 do DL 98/84, de 29 de Março);

5. A escritura de 79.06.27 não consta da fundamentação dos actos sub judice, nem das informações prestadas pelos órgãos e serviços do Município de Lisboa de fls. 34 a 45 dos autos, pelo que a sua invocação apenas no presente recurso é absolutamente irrelevante, pois a nossa Lei não admite qualquer fundamentação a posteriori (v. art. 268º/3 da CRP, arts. 1º e 2º do DL 256-A/77, de 17 de Junho, e arts. 124º e 125º do CPA);

6. O contrato outorgado em 79.06.27 entre o Município de Lisboa e a anterior proprietária do prédio em causa apenas produziu efeitos inter partes (v. art. 406º/2 do C. Civil), nunca tendo sido demonstrado e provado qualquer negócio jurídico que tivesse determinado a transmissão das respectivas obrigações para as ora recorridas, sendo assim absolutamente irrelevante para efeitos de qualificar os actos de liquidação sub judice (v. arts. 424º e segs. do C. Civil);

7. Os actos de liquidação sub judice são nulos, ex vi dos arts. 106º e 168º/1/i) da CRP, do art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, e do art. 1º/4 do DL 98/84, de 29 de Março, pelo que nunca poderiam ser emitidos ao abrigo das cláusulas de qualquer contrato anterior, cujo con-

teúdo só poderia ser, definido dentro dos limites legalmente estabelecidos (v. art. 266.º da CRP; cfr. arts. 294.º e 405.º/1 do C. Civil);

8. A ora recorrente não demonstrou nem provou que as ora recorridas aceitaram os actos de liquidação sub judice ou a escritura de 79.06.27 em análise, e a referida aceitação sempre seria absolutamente irrelevante, pois aqueles actos de liquidação são nulos (v. art. 1.º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, e arts. 294.º e 405.º/1 do C. Civil), e o pagamento das quantias em causa constituía conditio sine qua non da obtenção da licença de construção em análise, não podendo conferir natureza contratual aos actos em causa;

9. A douta sentença recorrida não enferma assim de quaisquer erros de julgamento, não tendo sido violados, nomeadamente, os arts. 405.º e 406.º do C. Civil.

Terminam pedindo a manutenção da sentença recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, em suma, por a questão de os actos de liquidação impugnados emergirem de uma relação contratual não ter sido colocada ao tribunal recorrido, que não se pronunciou sobre ela, o que impede que ela seja apreciada.

Termina renunciando-se no sentido da manutenção da decisão recorrida que entende ter feito correcta aplicação da lei.

A recorrente foi ouvida sobre a questão suscitada pelas recorridas e pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público que obsta ao conhecimento do mérito do recurso tendo vindo dizer, em suma, que a questão prévia deve ser julgada improcedente por na sentença recorrida se ter apreciado a questão da natureza das compensações em causa e a recorrente, ao defender diferente qualificação jurídica para as compensações em causa, estar a invocar como fundamento do recurso justamente essa questão de qualificação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Liminarmente, importa apreciar a questão prévia referida, pois da sua solução depende a possibilidade de conhecimento da questão colocada pela recorrente no seu recurso.

Os recursos jurisdicionais, como é jurisprudência pacífica, destinam-se a apreciar a correcção das decisões impugnadas (art. 676.º do C.P.C.) e, com excepção de questões de conhecimento oficioso, não pode decidir questões não apreciadas previamente pelas instâncias.

Assim, se for de entender que a questão colocada pela recorrente não foi apreciada na sentença recorrida não poderá este Supremo Tribunal Administrativo apreciá-la.

No caso dos autos, é inquestionável que a decisão recorrida não apreciou a questão de saber se o contrato referido nos autos permitia a prática dos actos impugnados, ponto que a própria recorrente não questiona.

Sustenta a recorrente, porém, que sentença recorrida apreciou a questão da natureza das compensações exigidas pela Câmara Municipal de Lisboa às impugnantes e que o fundamento do recurso que invoca se integra na questão da qualificação das compensações referidas.

No entanto, são questões jurídicas distintas saber se uma quantia pode ser exigida unilateralmente, com base em poderes de autoridade e em normas de direito público, e saber se a mesma pode ser exigida com base numa relação contratual.

Basta ter em mente, para não ficar com dúvidas a tal respeito, que se fossem alegados esses fundamentos perante os tribunais como suporte de uma pretensão, eles constituiriam causas de pedir distintas

e seriam mesmo diferentes os tribunais com competência para as apreciar: os tribunais administrativos de círculo ou os tribunais cíveis são os competentes para apreciar as questões emergentes dos contratos de natureza administrativa ou civil, respectivamente - arts. 51.º, n.º 1, alínea g), do E.T.A.F. e 55.º, alínea a), da Lei n.º 38/87, de 23 de Dezembro - enquanto os tribunais tributários de 1ª instância são os competentes para apreciar as questões da legalidade da liquidação de imposições tributárias - art. 62.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F..

Por isso, ter-se-á de entender que a questão colocada pela recorrente no recurso é distinta das apreciadas na decisão.

Nestas condições, esta questão é de considerar como uma questão nova.

Consequentemente, não sendo tal questão de conhecimento officioso, em face da finalidade dos recursos jurisdicionais que se referiu, tem de concluir-se pela impossibilidade de o Supremo Tribunal Administrativo a apreciar.

Assim, sendo a origem contratual da exigência das quantias referidas nos autos o único fundamento do recurso e não podendo o Supremo Tribunal Administrativo conhecer dela, o recurso não pode ter provimento.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Crédito Fiscal por Investimento (CFI) DL n.º 197-C/86, de 18/VII.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *É irrelevante, para efeitos do direito ao CFI consagrado no DL n.º 197-C/86, de 18/VII, que o investimento se tenha iniciado antes de 1986.*
- II — *Não questionada a imprescindibilidade de investimento para a exploração da empresa e assente que ele se conclui em 1986, é de considerar, para efeitos do artigo 4.º, 1, do sobredito diploma legal, o montante das despesas efectuadas em tal ano consubstanciando o investimento ("aplicação de capitais próprios... em activo fixo corpóreo afecto à exploração da empresa", imprescindível a ela artigo 2.º, 1, a), do DL n.º 197-C/86).*

Recurso n.º 21.440 em que é recorrente Fazenda Pública e recorrido Barbosa e Coimbra, & Comp.ª Ld.ª e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª instância de Coimbra que julgou parcialmente procedente a presente impugnação judicial deduzida por “Barbosa Coimbra, & C.ª, Ld.ª”, com sede em Estrela d’Alva São Pedro d’Alva Penacova, rematando a sua alegação com as seguintes conclusões:

a) O que está em causa nos presentes autos é a interpretação dos artigos 4º e 8º do DL nº 197-C/86, de 16 de Julho.

b) E a questão sub júdice prende-se com um investimento iniciado em 1985 e concluído em 1986.

c) A dita sentença não deu relevo ao “fraccionamento” temporal do investimento.

d) Antes deu como beneficiante daquele diploma o “investimento” ocorrido em 1986.

e) Ao decidir como decidiu, violou aquele diploma legal.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) “Barbosa Coimbra & C.ª, Ld.ª” exerce a actividade de fabricação de materiais em barro vermelho para construção;

B) Realizou em 1985 um investimento no valor de 17.950.000\$00, que não incluiu no “benefício fiscal de CFI”;

C) Em 1986, realizou investimento no valor de 8.247.361\$30 com aquele conexo e para o concluir e colocar apto a produzir;

D) Tratava-se de uma empresa de cerâmica, antiga, que estava em fase de reestruturação;

E) Em 1985, começou a fazer investimentos de reorganização da fábrica;

F) Foi, também, esse o alcance de todo o investimento em 1986;

G) Tal investimento tem de ser pensado em função das fases inarredáveis de tal processo: de moldação, secagem e cozedura;

H) Trata-se de diversos investimentos que concorrem para o mesmo fim;

I) Quanto ao ano de 1989, a impugnante não apresentou, posteriormente, quaisquer elementos, nem veio aos autos acrescentar algo sobre tal possível liquidação;

J) Estando em causa a liquidação efectuada quanto ao ano de 1988.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, cabe referir que a questão fundamental deste recurso “per saltum” (referente à sentença de folhas 215223 vº, sendo que o interposto do seu despacho de esclareção não pode, como bem nota o distinto PGA, ser considerado autonomamente, face ao prescrito na 1ª parte do nº 2 do art.º 670º do CPC) é a de saber se o regime de crédito por investimento previsto no DL nº 197-C/86, de 18/VII, se pode aplicar a um investimento iniciado em 1985 e concluído em 1986.

A Rct., depois de afirmar (no artigo 20 da sua alegação de recurso) que “o legislador não deu relevo ao início (do investimento)”, sustenta, quase de imediato (no artigo 22), que a norma do artigo 8º do dito decreto-lei “apenas pode ser interpretada no sentido de o diploma se

aplicar a um investimento cujo início de realização ocorreu já em 1986”.

Para além da incoerência, registamos, desde já, que não tem razão.

Se é certo que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei” (n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), não menos verdadeira é que “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal” (n.º 2 do preceito).

Ora, no falado artigo 8.º estabeleceu-se que “o crédito fiscal por investimento aplica-se aos investimentos realizados a partir do exercício de 1986, inclusive”. Alusão alguma se faz ao “início” do investimento, aqui ou em qualquer das outras normas do decreto-lei em foco.

E assim, como bem sublinha o distinto PGA em seu douto parecer, é “irrelevante para efeitos da aplicação deste diploma que os investimentos se tenham iniciado antes do ano de 1986”.

O que aí é decisivo para a obtenção do “crédito fiscal por investimento (CFI)” traduzido em desconto na colecta da contribuição industrial de um montante igual a 10% do valor do investimento (até ao máximo de 90% da mesma colecta) é que este haja sido concluído em 1986 (que esse seja “o ano da entrada em funcionamento dos respectivos bens” - alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º) e haja sido realizado no exercício desse ano artigo 8.º.

Pois bem, se tivermos em atenção a noção de «investimento» consagrada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º - “a aplicação de capitais próprios ou alheios da empresa, não provenientes de auxílio financeiro do Estado a fundo perdido, em activo fixo corpóreo afecto à exploração da empresa” e imprescindível a ela, imperioso é concluir que a expressão “investimentos realizados” empregue no artigo 8.º de DL n.º 197-C/86 corresponde às despesas efectuadas em que se consubstancia aquela “aplicação de capitais”.

Descendo à concreta situação dos autos, temos que a impugnante, em 1986, realizou investimento no valor de 8.247.361\$30, conexo com o realizado no ano anterior e para o concluir e colocar apto a produzir alínea c) do probatório.

E não vindo questionada a imprescindibilidade do mesmo para a qual, aliás, apontam as alíneas D) a H) do quadro factual disponível, de reconhecer é o direito da impugnante ao benefício fiscal em referência (CFI).

Não o havendo a Administração Fiscal considerado na declaração modelo 2 de contribuição industrial respeitante ao exercício de 1986, por isso que levou a cabo a impugnada atinente liquidação adicional, esta enferma, efectivamente, de ilegalidade determinante da sua anulação, procedendo, pois, nesta medida, a presente impugnação judicial.

Após a prolação da sentença que decidiu em tal sentido, a impugnante requereu, sob a invocação da alínea a) do artigo 669.º do CPC, se esclarecesse se o pedido de anulação dos juros “está abrangido no âmbito da sentença”.

Deferindo, o M.º Juiz “a quo” proferiu despacho em que considera abrangida pela parcial procedência da impugnação «a “anulação” dos juros, agora questionados, referentes e proporcionais ao exercício individualizado e no período temporal aí definido».

Claramente, quer no pedido de esclarecimento, quer na atinente decisão, foram considerados, tão-só, os juros compensatórios liquidados.

Insurgindo-se contra tal despacho (“complemento e parte integrante da sentença” artigo 670.º, 2.ª parte, do CPC) em ilegal alegação

autónoma (vide folhas 241245), a Rct. discorre como se houvesse sido reconhecido à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Como assim, não desfere a Rct. ataque àquele despacho, não leva a cabo a indispensável antítese discursiva, sendo as conclusões em análise ineficazes para abalar o decidido ora em apreço, também neste ponto improcedendo o recurso.

Por todo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida, conquanto com não coincidente fundamentação.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Assunção Barbosa* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Estive presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Aplicação do art. 722.º do C.P.C. Exercício da gerência de facto. Juízo de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, n.º 4, do E.T.AF.).*
- 2 — *Por isso, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil.*
- 3 — *Concluir a partir da matéria de facto fixada que alguém foi nomeado gerente de direito ou exerceu a gerência de facto de uma sociedade consubstancia a formulação de um juízo de facto, que constitui ainda julgamento da matéria de facto.*

Recurso n.º 21.493. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: António José de Sousa Lima Ferreira. Relator: Exm.º Cons.º Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO JOSÉ DE SOUSA LIMA PEREIRA deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu por dívidas de que é devedora originária a sociedade CARLOS VÍTOR & BARBOSA, LDA.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou procedente a oposição.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que, por acórdão de 28-5-96, negou provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

A Fazenda Pública, novamente inconformada com o decidido, interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

A requerimento do oponente, este acórdão foi rectificado por acórdão de 15-10-96.

Notificada desta rectificação, a Fazenda Pública nada veio dizer.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1.º *Foi mandada reverter a execução fiscal, contra o oponente nos termos do artigo 239.º do C P T, por falta de bens susceptíveis de penhora, da sociedade executada.*

2.º *Nos termos do nº 2 do artigo 7.º do pacto social alterado por escritura de 20/12/88, no caso de interdição ou falecimento do gerente, o que foi o caso, a sociedade obriga-se com a assinatura do outro e unico sócio, ora, oponente.*

3.º *A sociedade executada passou após 20/12/88 a ser constituída apenas pelo oponente António José Sousa Lima Pereira e pelo sócio gerente Abílio José V. Teixeira da Silva, falecido em 22/3/91.*

4.º *Tendo o sócio gerente falecido em 22/3/91, a sociedade passou a ser obrigatoriamente a ser representada pelo único sócio sobrevivente, ora, oponente*

5.º *Assim, e ao contrário do entendimento perfilhado no acórdão recorrido, o oponente é parte legítima na execução, logo, responsável por toda a dívida exequenda.*

6.º *Violou assim, o acórdão recorrido o disposto nos artigos 13.º, 239.º e 286.º, alínea b) todos do C.P.T.*

Termina pedindo que o recurso seja julgado procedente, revogando-se o acórdão recorrido.

O oponente apresentou contra-alegação afirmando, em suma, que nunca foi gerente da executada e que deve ser mantida a decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu o seguinte parecer sustentando que, tendo em conta a matéria de facto fixada, nos termos da qual o oponente nunca foi nomeado gerente de direito da executada nem nunca exerceu a gerência de facto, os fundamentos do recurso não podem proceder, pelo que se lhe deve negar provimento.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 - O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1.º *Por dívidas de Imposto de Circulação dos anos de 1991, 1992 e 1993 e de IVA dos meses de Novembro e Dezembro de 1988, 1989 e 1990, no total de 72.785.411\$00 foi instaurada execução fiscal contra a sociedade Carlos Victor e Barbosa, Lda (informação de fs. 44 e doc. de fls. 45 a fls. 51).*

2.º *Em 24.08.1993 foi exarado despacho de reversão contra o sócio António José Sousa Lima Pereira, com base em informação de que o outro sócio gerente da executada Carlos Victor e Barbosa, Lda, havia falecido em 22.05.1991 (fls. 6 verso e 7 e 8 dos autos.; e informação de fls. 44).*

3.º *No pacto constitutivo da sociedade Carlos Victor e Barbosa, Lda. Ficou consignado que a gerência seria atribuída em Assembleia Geral ficando desde já nomeados os sócios, Carlos Victor de Oliveira Amaral Semblano e Domingos Pinto Barbosa, como gerentes e obri-*

gando-se a sociedade com a assinatura de um gerente (doc. fls. 75 dos autos).

4.º - *Por escritura de 14.7.1986 o sócio Domingos Pinto Barbosa dividiu a sua quota em duas, tendo cedido uma delas, de 900.000\$00 a Carlos Victor de Oliveira do Amaral Semblano e a outra de 500.000\$00 a António José Sousa Lima Pereira e demitiu-se da gerência (doc. fls. 64 a fls. 66).*

5.º - *Por escritura de 20.12.1988 o sócio Carlos Victor de Oliveira Amaral Semblano cedeu as suas quotas a Abílio José de Vasconcelos Teixeira da Silva, demitindo-se da gerência e ficando a sociedade "Carlos Victor A Barbosa, Lda", a ser constituída com as quotas dos sócios António José Sousa Lima Pereira e Abílio José de Vasconcelos Teixeira da Silva.*

A gerência da sociedade foi atribuída ao sócio Abílio José Vasconcelos Teixeira da Silva, bastando a sua assinatura para obrigar validamente a sociedade e tendo sido estabelecido que no caso de falecimento ou interdição do gerente a sociedade se obrigava com a assinatura do outro sócio (doc. fls. 26 a 51 dos autos).

6.º - *A sociedade Carlos Victor e Barbosa, Lda apresentava-se no processo individual do IVA com data de cessação de 11.7.1990 (fls. 7 e 8 dos autos).*

7.º - *O António José Sousa Lima Pereira exerceu funções de advogado da executada, sendo apresentado nessa qualidade as pessoas que contactavam com a empresa executada indo ali poucas vezes, não dando ordens aos empregados, nem assinando cheques (depoimentos de fls. 86 a fls. 89).*

8.º - *O imposto de circulação do ano de 1991 a que respeitam os autos terminou o prazo de cobrança voluntária em 29.11.1991; o imposto de circulação de 1992 teve o fim do prazo de cobrança voluntária em 1.6.1992; o imposto de circulação de 1993 teve o seu "terminus" em 31.05.1993 (docs. fls. 18, 20 dos autos).*

9.º - *Os IVA de 1988, de 1989 e 1990 a que respeitam os autos teve o prazo de cobrança voluntária findo em 16.11.1992 (docs. fls. 12 a 15 dos autos).*

10.º - *Em carta dirigida em 2.5.1991 à Direcção Distrital de Finanças o ora oponente referia que nunca exercera de facto ou de direito a gerência da sociedade "Carlos Victor e Barbosa, Lda e referia que a notificação que a Direcção Distrital de Finanças lhe dirigira, bem como os elementos nela solicitados deveriam ser pedidos a Abílio Teixeira da Silva "ao que penso saber, detentor de 90% do capital social da firma e seu Rei e Senhor" (doc. fls. 41 dos autos)*

3 - *O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, apenas conhece de matéria de direito (art. 21º, nº 4, do E.T.A.F.).*

Mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - artigo 722.º, nº 2, do Código de Processo Civil.

No caso dos autos, a recorrente não invoca qualquer ofensa deste tipo e, por isso, tem de considerar-se como assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido.

Em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em *Revista de Legislação e jurisprudência*, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

A recorrente pretende que se conclua da matéria de facto fixada que o oponente exerceu a gerência da sociedade executada originária após o falecimento do sócio Abílio José V. Teixeira da Silva.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância, no entanto, formulou um juízo em sentido contrário, afirmando que «*não só o oponente nunca foi designado gerente de direito da sociedade*» como «*não subsiste qualquer prova no sentido de que o oponente, a partir de 22-3-91, tivesse exercido quaisquer poderes de gerência em relação à sociedade em causa*» - fls. 142 verso.

A questão de saber se da prova produzida se deve concluir que o oponente foi nomeado gerente de direito e exerceu a gerência de facto da sociedade executada originária não envolve, neste caso, directa ou indirectamente, a interpretação de qualquer norma legal, nem faz apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como uma pura questão de facto.

Sendo inalterável pelo Supremo Tribunal Administrativo tal decisão sobre a matéria de facto, terá de concluir-se pela falta de suporte factual da pretensão da recorrente.

Nestas condições, o recurso não pode ter provimento.

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

Sem custas por não as dever a recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Recursos jurisdicionais. Não demonstração de desacerto de julgado. Improcedência.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo o recorrente na alegação de recurso exposto, explicado e desenvolvido as razões por que pede a alteração do decidido, concluindo, depois, pela enunciação resumida das mesmas, o recurso improcede necessariamente.

Recurso nº 21.501 em que é recorrente LIDERMAQ — Máquinas, Equipamentos e Veículos, Ldª, e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

LIDERMAQ — Máquinas, Equipamentos e Veículos, Ldª, com sede na Av. General Norton de Matos, Lisboa, inconformada com o acórdão que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença da 1ª instância- 4º Juízo do TT de Lisboa que julgou improcedente a presente oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 3263-94/102251.2 do 12º Bairro Fiscal de Lisboa, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

1- "Só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: certidão extraída de nota de cobrança relativa a contribuições, impostos, taxas e outras receitas do Estado..." (art.º 248. a), de Código de Processo Tributário).

2- O título executivo, sob pena de carecer de força executiva, terá de ter vários requisitos, dentre os quais: "natureza e proveniência da dívida..." (art.º 249º, 1, d), de CPT).

3- A certidão que serviu de base à execução e que constituiu título executivo, junto aos autos, apenas refere a dívida proveniente de IRC do ano de 1990, no montante de esc.763.933\$00. É omissa quanto à derrama, não sendo, por consequência, verdade como se afirma na última página do acórdão que "...o título executivo contém correcta menção da natureza e proveniência da dívida exequenda..."

4- A dívida de IRC relativa ao exercício de 1990 é, apenas, de 12.413\$00, sendo o restante referente a derrama.

5- O título que serviu de base à execução não contém os requisitos essenciais, previstos no artigo 249º, 1, d), do CPT "natureza e proveniência da dívida exequenda e indicação, por extenso, do seu montante; carecendo de força executiva e subsumindo, por via disso, nulidade insanável nos termos do artigo 251º, 1, b).

6- IRC e derrama são impostos com natureza e características diferentes, não se confundindo, nem na origem, nem no seu objectivo, nem na sua taxa, nem em relação aos sujeitos tributários: num caso o Estado, noutra os Municípios.

7- Foi deduzida oposição com fundamento na falta de requisitos do título que serviu de base à execução e carecendo, por essa razão, de força executiva, tendo a prova sido feita por documento como prevê o artigo 286º, 1, b), do CPT.

8- Com a junção dos documentos pretendeu a recorrente demonstrar que de IRC apenas eram devidos 12.413\$00 e não 763.933\$00 como consta da certidão que serviu de base à execução.

9- As conclusões das alegações do recurso apresentado no Tribunal Tributário de 2ª Instância atacavam, naturalmente, a sentença recorrida e se tal assim não tivesse sido entendido, então deveria ter sido o recorrente convidado a completá-las ou esclarecê-las, como prevê o artigo 690º, 3, do CPC, o que não aconteceu.

10- O montante de IRC em dívida relativo ao exercício de 1990 é de 12.413\$00, valor a que, por consequência, deverá ser reduzida a execução.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que o acórdão recorrido não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

Também o Exm^o Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal é de parecer que se confirme o acórdão recorrido, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) Na RF do 12^o Bairro Fiscal de Lisboa, corre termos a execução fiscal n^o 3263-94/102251.2, contra a aqui recorrente, que tem por base a certidão, extraída em 03.V.94, por dívida de IRC do ano de 1990, no montante de 763.933\$00.

b) A recorrente foi citada para a execução, nos termos do art.^o 275-2 do CPT, em 17.VI.94.

c) A recorrente deduziu a presente oposição em 01.VII.94.

d) Foi notificada em Novembro de 1993 para efectuar o pagamento da liquidação exequenda, fazendo parte integrante dessa notificação a "nota de apuramento de rendimento colectável e cálculo de imposto" e o "mapa de apuramento", juntos aos autos, por fotocópia, a folhas 8 e 9 a 10.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", cuja revelação primeira a Recorrente não aceita, pois que insiste em afirmar que "a dívida de IRC relativa ao exercício de 1990 é, apenas, de 12.413\$00, sendo o restante referente a derrama"- conclusão 4^a.

Esquece, porém, que, nos termos do artigo 21^o, 4, do ETAF. «a Secção do Contencioso Tributário (deste STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1^a Instância», como é o caso.

E, como se lê no acórdão desta Secção de 26/II/1997- rec. n^o 20.929, "mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do STA tem o mesmo alcance que a lei processual civil atribui ao STJ em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova-artigo 722^o, 2, do CPC".

Sucede que neste recurso a Rct. não alega a existência de qualquer ofensa desse tipo.

Temos, pois, como facto definitivamente assente que a dívida exequenda em causa provém de IRC do ano de 1990 e é do montante de 763.933\$00 alínea a) do probatório.

É assim, no que tange à alegada nulidade do título que serviu de base à execução, decorrente de não conter os requisitos essenciais (omissão de derrama), bem andou o acórdão recorrido ao entender que "não se verifica tal nulidade, pois o título executivo contém correcta menção da natureza e proveniência da dívida exequenda, conforme se vê dos documentos juntos pela própria recorrente, com a petição, «nota e mapa de apuramento do rendimento colectável e de cálculo do imposto exequendo»."

Destarte, improcedem as conclusões 1^a a 8^a e 10^a.

No que concerne à conclusão 9^a- "as conclusões das alegações do recurso apresentado no Tribunal Tributário de 2^a Instância atacavam, naturalmente, a sentença recorrida e, se tal assim não tivesse sido entendido, então deveria ter sido a recorrente convidada a completá-las ou esclarecê-las, como prevê o artigo 690^o, 3, do CPC, o que não aconteceu"- é, também, patente a sem razão da Rct.

Vejamos.

Nas ditas conclusões, a Rct. atacou a sentença recorrida nos seguintes termos:

"A) A matéria de facto provada não é exacta.

B) A certidão que serviu de título executivo reporta-se a uma dívida de IRC do ano de 1990, no montante de 763.933\$00, quando a dívida de IRC é, apenas, de 12.413\$00, sendo o restante referente a derrama.

C) A falta de requisitos essenciais do título que serviu de base à execução é manifesta, subsumindo nulidade insanável nos termos do artigo 251º, 1, b), de CPT, por a natureza e proveniência da dívida não estar correcta, violando, assim, o disposto no artigo 249º, 1, d), e carecendo o título, por via disso, da força executiva.

D) O IRC e Derrama são impostos com natureza e características diferentes, não se confundindo nem na sua origem, nem no seu objectivo, nem na sua taxa, nem em relação aos sujeitos tributários: num caso o Estado, noutro, os Municípios."

Pois bem, a sentença recorrida, para julgar improcedente a oposição, entendeu não se verificar a pretendida nulidade, por não ocorrer falta de requisitos essenciais do título executivo. E, de imediato, proclamou que "mesmo que se entendesse que a falta no título executivo da menção de a quantia exequenda ser proveniente de IRC e Derrama integra a previsão do nº 1, alínea d), do art.º 249 do CPT- não indicação da natureza e proveniência da dívida estaria tal falta suprida por prova documental junta ao processo, ou seja, a "Nota de Apuramento" indicada na al. c) dos factos provados".

Ora, se é certo que a Rct. se insurge nas conclusões da sua alegação de recurso para a 2ª Instância contra o não reconhecimento da dita nulidade, verdade é, também, que naquelas não diz uma única palavra contra o afirmado suprimento de eventual falta no título executivo da menção de a quantia exequenda ser proveniente de IRC e Derrama por prova documental junto ao processo.

Outrossim não reagiu aí a Rct. contra o restante fundamento de improcedência da oposição em 1ª Instância "os documentos juntos com a petição inicial nenhuma prova fazem de factos que possam modificar ou extinguir a execução"; "os factos invocados envolvem a apreciação da legalidade concreta da dívida, o que não é possível em processo de oposição".

Tal dupla passividade da Rct. em relação às sobreditas pronúncias da sentença conduziu a que as mesmas se fimassem na ordem jurídica, "caíssem em julgado", no dizer do aresto recorrido.

E de nada vale ao Rct. fazer apelo ao comando do nº 3 do artigo 690º do CPC, segundo o qual "quando as conclusões faltem, sejam deficientes ou obscuras (...) o juiz ou o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las ou esclarecê-las...".

Isto pressupõe, naturalmente, que no texto alegatório o recorrente haja exposto, explicado e desenvolvido as razões ou fundamentos por que pede a alteração do decidido, enfim, apresentado a antítese discursiva tendente a demonstrar o desacerto do julgado, com indicação de vício(s) ou erro(s) eventualmente determinante(s) da alteração ou anulação da decisão recorrida. As conclusões indicarão, depois, de forma resumida, os fundamentos invocados na alegação em vista dessa alteração ou anulação, assim se satisfazendo o ónus de concluir.

Ora, atentando nos treze itens da alegação de recurso para a 2ª instância, vê-se que a Rct. se alheou dos dois apontados fundamentos da sentença determinantes da improcedência da oposição.

Como assim, não era caso de aplicação do sobredito preceito adjetivo, já que, como muito bem diz o distinto PGA, “do nada, nada se pode concluir”.

Pelo exposto, improcede, também, a 9ª conclusão.

Consequentemente, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Assunção Barbosa* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Direitos compensatórios. Importação de bananas.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os direitos compensatórios são direitos de importação de natureza específica variáveis em função de variação dos preços praticados no mercado mundial e não direitos ad valorem que tenham de ser fixados em lei ou decreto-lei autorizado;

II — O artº 15º do Decreto-Lei nº 503/85, de 30 de Dezembro, pelo facto de ter estabelecido os direitos compensatórios devidos pela importação de bananas mediante a utilização de um critério objectivo — diferenças de preços calculados objectivamente — não viola o princípio de reserva de lei (artº 103º da CRP).

Recurso: 21 617; Recorrente: António Mafra da Graça, Lda;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento em inconstitucionalidade - por falta de indicação do sentido do artº 30º, als. b) e f) da Lei nº 2-B/85, de 28 de Fevereiro, por falta de indicação da taxa no artº 15º do Decreto-Lei nº 503/85, de 30 de Dezembro, e por falta de publicidade das taxas - a executada ANTÓNIO MAFRA DA GRAÇA, Lda., com sede na Rua Capitão João Lopes, Venda do Pinheiro, Malveira, deduziu oposição à execução fiscal que, com o nº 1546-94/101891.4, lhe foi movida pela Repartição de Finanças de Mafra, para cobrança coerciva, entre outros, dos direitos compensatórios incidentes sobre bananas importadas, IVA correspondente e juros de mora.

Por sentença de fls. 22 e 23, o Mº Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, após apreciar as questões postas, julgou a oposição improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a oponente para este STA, concluindo do seguinte modo as suas alegações:

- O direito compensador incidente sobre as bananas é um imposto (Cód. Aduaneiro - artº 4º, 10),
- cuja taxa não foi fixada pelo legislador do D.L. 503/85, de 30 de Dezembro, ficando o seu «apuramento» dependente do poder regulamentar e administrativo,
- Mediante a variável aleatória que era o preço da entrada, apurado em concurso público.
- A omissão de taxa explícita, com carácter genérico, e a falta de publicidade da mesma, inquinam o art. 15º do D.L. 503/85 de inconstitucionalidade formal.
- A Portaria 1242/92 de 31/12 não publicita taxas, mas tão-só elementos de composição das mesmas.
- A inconstitucionalidade da norma que serve de suporte à cobrança do imposto constitui fundamento de oposição (CPT - art. 286º-1-h).
- A douta sentença omite a pronúncia sobre questões relevantes (CPC - art. 668º-1-d).

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença é ou não nula e se deve ser confirmada ou revogada.

A 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) Mediante a presente oposição, vem o oponente atacar a execução nº 101891.4/94, que contra ela corre termos na Repartição de Finanças de Mafra, destinada à cobrança da dívida de 23.004.094\$00, a que se reporta o processo de cobrança nº 453/94, da Divisão de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais da Direcção das Alfândegas de Lisboa, respeitante a direitos aduaneiros, IVA e direitos de compensação sobre banana, na parte a que se refere a «direitos compensatórios, IVA correspondente e juros de mora» documento de fls. 8 e conclusões da petição inicial;

b) O Decreto-Lei nº 503/85, 30 de Dezembro, foi emitido «no uso da autorização conferida pelas alíneas b) e f) do artigo 30º da Lei nº 2-B/85, de 28 de Fevereiro» - artigo 514.º, n.º I, do Código de Processo Civil [CPC].

Factos não provados:

a) « A dívida exequenda refere-se a importações processadas por comerciantes grossista de fruta, que foram transportadas em camiões pertencentes à executada» - não indicação de qualquer meio de prova.

2º Fundamentos

2.1. A questão da nulidade da sentença recorrida

Entende a recorrente que a sentença recorrida não se pronunciou sobre a não publicidade das taxas dos direitos niveladores nem sobre o método de construção da referida taxa.

Vejamos.

Na sentença recorrida, o Mº Juiz a quo sustenta que os direitos compensatórios são um tributo específico e não ad valorem e sustenta que o artº 15º do DL 503/85 fixou realmente a incidência e a taxa do tributo em causa, pois a taxa é a diferença entre o preço da entrada das bananas importadas e o preço de referência.

Como o DL 503/85 foi publicado no Diário da República, segue-se que a sentença recorrida pronunciou-se sobre as duas questões.

Por isso, não é nula.

2.2. A questão de mérito do recurso

Entende a recorrente que a taxa do direito compensatório não foi fixada no DL 503/85, ficando o seu apuramento dependente do poder regulamentar e administrativo, mediante a variável aleatória que era o preço da entrada, apurado em concurso público, pelo que a omissão explícita com carácter genérico, e a falta de publicidade da mesma, inquinam o artº 15º do DL 503/85 de inconstitucionalidade formal.

Mas a recorrente não tem razão. O recorrente parece pretender que a lei, para fixar a taxa, tenha de usar necessariamente uma numeração, com a indicação de uma percentagem da matéria colectável. Sucede que o Mº Juiz a quo lhe demonstrou, com muito nível, que há taxas ad valorem (as tais que se evidenciam por uma percentagem sobre o valor) e há taxas específicas (as que tomam em conta o peso, a dimensão, a densidade, a forma ou as diferenças de valores). As taxas específicas podem ser fixas ou móveis. *In casu*, estamos em face de uma taxa específica móvel, que tem permanentemente de se adaptar aos preços da banana no mercado mundial, os quais não são constantes. Por isso, é impossível o legislador fixar de antemão uma taxa específica fixa. É da própria natureza dos direitos e outras imposições de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas. Variando o preço mundial varia a taxa, a fim de se dar adequada protecção ao mercado nacional, ou ao mercado interno comunitário.

Por isso, a recorrente está a fazer exigências de natureza constitucional que são manifestamente inadequadas para se atingir os fins em vista. Não pode ser de outra maneira em sede de direitos niveladores ou de direitos compensatórios.

E foi por isso que o artº 15º fez incidir o direito compensatório sobre a entrada de bananas importadas a preço situado a baixo do preço de referência. E essa norma fixou a taxa, a qual é constituída pela diferença entre o preço de entrada é calculado tendo em conta o preço CIF (preço do mercado mundial) adicionado das despesas de cais, direitos aduaneiros e outras imposições cobradas à entrada (artº 15º, nº 2). O preço de referência é fixado com base na média dos preços à produção no ano anterior, tendo em conta a evolução dos custos de produção e os preços indicativos, acrescidos de um montante de compensação (artº 14º, nº 3).

Em síntese: o direito de compensação é um diferencial entre o preço nacional (ou comunitário) e o preço mundial. Como estes preços são variáveis, é impossível ser fixados num Decreto-Lei. Basta que este fixe o critério objectivo de determinação desses preços, deixando para Portaria a sua determinação em concreto.

Foi o que se fez com a Portaria nº 1242/92, de 31 de Dezembro.

Ora, estando estabelecido o modo objectivo de determinação da taxa do direito de compensação, não houve violação do artº 106º da Constituição (artº 103º, nº 2, após a revisão constitucional da 1997).

Neste sentido pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 229/97, publicado na II Série do DR de 30.6.97.

Não é preciso ir tão longe como foi o TC no acórdão nº 194/92 publicado na II S. do DR de 25.8.92, que se negou o carácter de impostos aos diferenciais de preços. Por essa lógica, também o direito de compensação não é um imposto. Mas a verdade é que nos termos do artº 4º, nº 10, do Código Aduaneiro Comunitário esses direitos compensatórios são direitos de importação.

Por todas estas razões, a sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada.

3º Decisão

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

Custas pela recorrente com 50% de procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes (Relator)* — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.**Assunto:**

Aclaração ou esclarecimento de acórdão. Ambiguidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- 2 — *O acórdão é obscuro quando contém alguma passagem cujo sentido não se compreenda e é ambíguo quando permita interpretações diferentes.*
- 3 — *Um acórdão em que, aplicando o princípio da especialização dos exercícios em matéria de I.R.C., se afirma que «sendo o custo da derrama suportado, por força da lei, apenas no ano seguinte àquele a que se refere o rendimento, (...) a derrama relativa ao rendimento de 1993 paga em 1994 nunca poderia ser considerada como custo para efeitos de I.R.C. relativo ao exercício de 1993 mas, a poder sê-lo, só poderia ser custo do I.R.C. relativo ao exercício de 1994 em que foi suportado» não carece de esclarecimento quanto à interpretação que nele se faz do referido princípio.*

Recurso n.º 21.731.Recorrente: ASECC - Agência Marítima de Contentores, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ASECO - AGÊNCIA MARÍTIMA DE CONTENTORES, L.D.A. pessoa colectiva n.º 500 031 983, vem pedir a aclaração do acórdão proferido neste processo em 4-2-98.

A reclamação refere que nesse acórdão foram invocados dois fundamentos como suporte da decisão de improcedência do recurso, não alcançando a reclamação o sentido do segundo, porquanto a invocação do princípio da especialização dos exercícios, em seu entender, só abona em favor da sua pretensão e que a jurisprudência referida no acórdão, a este propósito, se reporta «a provisões para férias e subsídios de férias cuja natureza em nada se identifica com a da derrama por forma a que se conclua tratar-se a consideração fiscal desta, tal como a das aludidas provisões, de uma excepção ao princípio da especialização dos exercícios».

A Fazenda Pública pronunciou-se no sentido de o acórdão não necessitar de qualquer esclarecimento.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de a incidência do princípio da especialização dos exercícios, no caso dos autos, ser explicada no acórdão reclamado, numa passagem que transcreve, de forma clara para um destinatário médio, pelo que o acórdão não necessita de esclarecimento.

2 - O art. 669.º do C.P.C. permite às partes requererem ao tribunal que proferiu a sentença «o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha».

Esta norma é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado nos arts. 716.º, 749.º e 762.º do C.P.C. e 169.º do C.P.T..

Como ensina ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 151,

«Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua esclarecimento. A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz.»

3 - No caso dos autos refere-se no acórdão reclamado, na passagem salientada no duto parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto:

Por isso, sendo o custo da derrama suportado, por força da lei, apenas no ano seguinte àquele a que se refere o rendimento, aplicado esta jurisprudência teremos de concluir que a derrama relativa ao rendimento de 1993 paga em 1994 nunca poderia ser considerada como custo para efeitos de I.R.C. relativo ao exercício de 1993 mas, a poder sê-lo, só poderia ser custo do I.R.C. relativo ao exercício de 1994 em que foi suportado. (1)

Assim, independentemente da solução da questão de saber se a derrama pode ser qualificada como custo para efeitos de I.R.C., teremos de concluir que a concreta derrama (sobre a colecta de I.R.C. de

(1) A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo relativamente a questão para a qual se colocava a propósito de saber se o imposto extraordinário sobre lucros podia ser considerado como custo de Contribuição Industrial, antes da redacção dada à alínea c) do art. 37.º do Código da Contribuição Industrial pelo Decreto-Lei n.º 95/88, de 21 de Março, independentemente da solução concreta a dar à questão, sempre colocou apenas a questão de as quantias pagas por aquele imposto poderem ser custos do ano em que eram pagas e não do ano a que respeitava o imposto (o que, obviamente, excluía a possibilidade de serem custo deste último ano, já que não poderiam ser custo em ambos os anos).

Sobre esta questão e no sentido referido, podem ver-se os acórdãos:

- de 6-3-1991, proferido no recurso n.º 13084 (que se supõe não publicado);
- de 8-5-1991, proferido no recurso n.º 13066, publicado em AP DR de 30-9-93, página 532;
- de 23-9-1992, proferido no recurso n.º 14277, publicado em AP DR de 30-6-95, página 2290;
- de 2-3-1995, proferido no recurso n.º 16567, publicado em AP DR de 31-7-97, página 553;
- de 28-2-1996, proferido no recurso n.º 14521;
- de 6-3-1996, proferido no recurso n.º 19878;
- de 29-5-1996, proferido no recurso n.º 20641; e
- de 5-6-1996, proferido no recurso n.º 18469.

1993) que a recorrente pretende que seja considerada como custo para efeitos de determinação da matéria colectável de I.R.C. relativa ao ano de 1993, não poderá ter tal qualificação. à face do referido princípio da especialização dos exercícios

Da passagem transcrita, infere-se claramente que o princípio da especialização dos exercícios, tal como foi entendido naquele acórdão, apenas permitia que fossem considerados como custos para efeitos de I.R.C. relativo ao ano de 1993 custos suportados (pagos) no ano de 1993, e, por isso, sendo a derrama relativa a 1993 «paga em 1994 nunca poderia ser considerada como custo para efeitos de I.R.C. relativo ao exercício de 1993 mas, a poder sê-lo, só poderia ser custo do I.R.C. relativo ao exercício de 1994 em que foi suportado».

Esta interpretação de tal princípio é a que este Supremo Tribunal Administrativo adoptou nos arestos citados no acórdão reclamado, relativamente à consideração dos encargos de férias e subsídios de férias como custos, pois também aí se considerou que tais encargos são custos do ano em que devem ser suportados e não do ano (anterior) em que foi prestado o trabalho que gerou o direito às férias e aos respectivos subsídios.

Sendo assim, não se vê como possa a reclamante entender, à luz de tal princípio, nos termos em que foi definido, que este entendimento abone em favor da sua pretensão.

Na verdade, no caso dos autos, a derrama reporta-se à sua actividade no ano de 1993, mas o dever de a suportar só existe no ano de 1994 e, conseqüentemente, ela nunca poderia ser custo do ano de 1993, como a reclamante pretendia.

Assim, é clara a fundamentação do acórdão reclamado quanto à interpretação e aplicação que nele se faz do referido princípio da especialização dos exercícios.

Não existe, pois, qualquer ambiguidade ou obscuridade, que possa ser esclarecida ao abrigo do art. 669.º do C.P.C..

Termos em que se acorda em indeferir a aclaração requerida.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Derrama - Custo fiscal - art.º 41 n.º 1 al. a) do CIRC. Lei interpretativa - Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Incidindo a derrama sobre a colecta do IRC, é imposto sobre o rendimento e, nos termos da nova redacção do art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC, não é custo fiscal dedutível na matéria colectável do IRC.*

II — *O art.º 28 da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, que atribuiu natureza interpretativa à nova redacção dada ao*

referido art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC, não pode considerar-se inovador uma vez que consagrou interpretação já antes acolhida pela doutrina, administração fiscal e por alguma jurisprudência dos tribunais superiores.

III — Por isso mesmo, não é materialmente inconstitucional.

Recurso n.º 21.766. Recorrente: J. C. Decaux, Portugal, Mobiliário Urbano e Publicidade; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por se não haver conformado com a aliás douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa, 4º Juízo, que julgou improcedente a impugnação oportunamente apresentada e referente à autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - I.R.C. -, relativo ao exercício de 1993, com fundamento em erróneo apuramento da matéria colectável, J.C. Decaux, Portugal, Mobiliário Urbano e Publicidade, Limitada, dela interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo.

Nas alegações tempestivamente apresentadas formulou as seguintes conclusões:

“1. A redacção dada ao artigo 41 n.º 1 alínea a) do CIRC pela Lei n.º 10-B/196 tem carácter inovador e não meramente interpretativo;

2. Aquele redacção não pode, pois, aplicar-se à determinação do lucro tributável do exercício de 1993;

3. Ainda que devesse ser aplicada retroactivamente aquela redacção, sempre teriam que ser exceptuados dessa aplicação os efeitos já produzidos pelos factos, como é o caso relativo aos rendimentos de três anos antes, já declarados e cujo imposto já foi pago;

4. A retroactividade daquela nova redacção é inconstitucional...

5. A decisão recorrida violou as disposições legais e constitucionais acima citadas (a saber: artigos 2º, 18º n.º 3, 106º n.º 3 da Constituição, os artigos 12º n.º 1 e 13º n.º 1 do Código Civil e o artigo 41º n.º 1 a) do CIRC.)

Conclui pedindo a revogação da sentença recorrida e a procedência da impugnação deduzida.

Contra-alegou, também tempestivamente, a Fazenda Pública, pugnando pela manutenção do decidido que, em seu entender, não merece qualquer censura, uma vez que, sustenta,

- como bem referiu a douta sentença ora sob recurso, dúvidas não há de que o imposto derrama entra na proibição da dedutibilidade estabelecida na citada alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, na redacção dada pelo artigo 28 da Lei n.º 18-B/96 de 23/05;

- Relativamente à alegada inconstitucionalidade do conteúdo retroactivo da nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC não pode colher uma vez que a qualificação de uma norma como sendo de natureza interpretativa é uma prerrogativa prevista na lei, podendo como tal ser utilizada pelo legislador;

- O princípio da legalidade consagrado na CRP não pode ser considerado em termos absolutos, uma vez que a qualificação de interpretativa de uma determinada norma é permitida por lei consubstanciando uma excepção a este princípio “.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu mui douto parecer pronunciando-se pelo improvimen-

to do presente recurso, invocando a jurisprudência pacífica deste STA, designadamente a afirmada, entre outros e por todos, nos acordãos de 04-02-98 e 11-02-98 respectivamente nos processos n.º 21.731 e 21.983, ainda não publicados, acerca do questionado carácter interpretativo dado à nova redacção do art. 41 n.º1 al. a) do CIRC pela Lei n.º 10-13/96 - art. 28º n.º 7 -.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada e assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 31-05-94, a impugnante entregou a declaração modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 1993, na DDF de Lisboa.

b) Apurou a matéria colectável de Esc. 356.157.313\$00 e procedeu à autoliquidação do imposto respectivo, tendo apurado a importância de pagar de Esc. 26.225.290\$00.

c) No apuramento da matéria colectável a impugnante acresceu ao resultado líquido do exercício, na linha 12 do Quadro 17 da declaração modelo 22, a importância de 155.419.857\$00 referente à estimativa para impostos sobre o rendimento do exercício que fora contabilizada como custo, bem como a importância de 7.011.857\$00 paga no exercício e contabilizada na Conta « 69.8 - Insuficiência de estimativa para impostos » - Linha 8.1 do Quadro 28 da declaração modelo 22, sendo que esta estimativa considera 135.380.443\$00 de IRC e 13.027.557\$00 de Derrama e a insuficiência da estimativa considera 6.374.415\$00 de IRC e 637.442\$00 de derrama.

d) Se não tivesse sido acrescido ao quadro 17 da declaração a importância de 637.442\$00 referente à Derrama, a liquidação teria sido efectuada por uma diferença, para menos, no montante de 5.411.340\$00.

e) A diferença para menos referida na alínea anterior corresponderia às quantias de Esc. 4.919.400\$00 de IRC e 491.940\$00 de Derrama, naquele total de Esc. 5.411.340\$00.

f) O imposto assim autoliquidado foi pago e entregue nos cofres do Estado em 31/5/94, através da guia de pagamento n.º 70321429672.

g) - Em 26/5/95 a impugnante deduziu reclamação graciosa, apresentada na RF do 14º Bairro Fiscal de Lisboa, a qual veio a ser indeferida em 21/11/95.

Com base na apurada factualidade e uma vez que a questão a decidir era tão-só a de saber se a derrama, como encargo fiscal, era ou não dedutível como custo fiscal para a determinação do lucro tributável de IRC, acolheu-se, na sindicada sentença, o entendimento de que "... a derrama não pode ser tida como custo fiscal na determinação do lucro tributável de IRC, quer porque se configura como imposto acessório, um adicional deste, comungando da sua sorte, quer porque se configura também como um verdadeiro imposto sobre os lucros (e estes não podiam, mesmo antes da redacção introduzida ao art. 41º do CIRC pela Lei nº 10-B/96, ser custo fiscal, ainda que não tivesse sido expressamente excepcionado), quer, finalmente, porque a redacção da citada Lei 10-B/96, por interpretativa, é aplicável ao caso (ex tunc), não se afigurando, por outro lado, a ocorrência, no caso, de inconstitucionalidade...".

E daí que se tenha, depois e em consequência, concluído não sofrer a impugnada autoliquidação da ilegalidade que lhe vinha imputada, uma vez que, para apuramento do lucro tributável, nunca haveria lugar à desejada dedução da quantia referente à derrama, por esta não ser custo fiscal.

É contra o assim decidido que se insurge ainda e nos termos que ficaram expostos o impugnante, ora Recorrente.

Não lhe assiste, porém, razão.

Na verdade, conforme vem afirmando a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, agora reiterada e pacificamente, a derrama, enquanto imposto sobre o rendimento, acessório do I.R.C., não é susceptível de ser considerada como custo fiscal deste e, consequentemente, não é dedutível na respectiva matéria colectável - vejam-se, entre outros, os acórdãos de 04-01-98, 18-02-98 e 11-03-98, proferidos respectivamente nos processos n.º 21.731, 21.752 e 22.135 e 22.245, estes dois da última data referida.

E assim porque, como aliás se acentua nestes arestos, com a nova redacção dada ao art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, redacção que, nos termos do art. 28 n.º 7 da mesma lei, tem expressamente consagrada a natureza e carácter interpretativo, é agora inequívoco que " o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros " *não podem ser considerados como custos de IRC, independentemente do ano a que respeitem ou do ano em que vierem a ser pagos.* "

Na verdade, incidindo a derrama sobre a colecta de IRC - cfr. Art. 5 n.º 1 da Lei n.º 1/87, de 06-01 -, não pode deixar de ser considerada como imposto que indirectamente incide sobre o rendimento e daí que, nos termos da citada norma - art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC, na nova redacção, - não possa mais ser considerada como encargo dedutível para efeito da determinação da matéria colectável deste IRC.

A Recorrente questiona porém o acerto deste entendimento, entendimento que, como se deixa relatado, subjaz também à decisão jurisdicionalmente impugnada, sustentando antes, como resulta das suas doutas alegações e conclusões formuladas, que a nova redacção dada ao referido art. 41 do CIRC pelo art. 28 n.º 7 da Lei n.º 10/96, "... *não tem carácter interpretativo, pese embora o facto de o legislador dizer o contrário, antes consistindo em verdadeira alteração legislativa com incidência na matéria tributável.* "

E, por isso, acrescenta, "... *a aplicação ao caso sub judicio do artigo 41º n.º 1 alinea a) do CIRC na redacção dada pela Lei nº 10-B/96, sempre... seria proibida, porque violadora dos citados preceitos constitucionais - artigos 2º, 106º n.º 3 e 18º n.º 3 da CRP -.*

Não lhe assiste, porém, qualquer razão, im procedendo antes a douta argumentação sufragada.

Na verdade e ainda de harmonia com a jurisprudência invocada, com a qual inteiramente se concorda e, por isso mesmo, se acolhe, já também em função dos ensinamentos da nossa doutrina - cfr. Baptista Machado, in *Introdução ao Direito ao Discurso Legitimador*, pag. 245, Oliveira Ascensão, in *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, pag. 440, Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão, in *Introdução ao Estudo do Direito*, pag. 106 -, e Ferrer Correia, *Colectânea de Jurisprudência*, ano XIV, tomo 4º, pag. 35, não pode, com efeito, deixar de concluir-se que a questionada norma tem efectivamente alcance e carácter interpretativo, consubstanciando **verdadeira interpretação autêntica** do citado preceito.

E porque assim, já de acordo com o disposto no art. 13 do C. Civil, a nova e questionada redacção do citado art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC "... *integra-se na lei interpretada...* ", "ab initio", isto é, desde a data da entrada em vigor desta, tudo se passando como se sempre tivesse

tido a redacção introduzida pela lei interpretadora, aplicando-se, conseqüentemente também, aos casos pendentes.

Ponto é que, para além da expressa referência do legislador ao questionado carácter interpretativo, como decorre dos invocados ensinamentos doutriniais, perante a eventual existência de norma hierarquicamente superior que "*in casu*" exclua a possibilidade de retroactividade, circunstância que, a verificar-se, demandaria a incompatibilidade constitucional - art. 103 n.º 3 da CR, na revisão de 1997-, ponto é que, dizíamos, a lei interpretativa venha consagrar para a lei interpretada solução ou entendimento a que se poderia ter chegado no domínio da vigência desta.

Isto é, será de considerar interpretativa e não inovadora a norma que estabeleça, esclarecendo, entendimento, solução ou tratamento a que a jurisprudência e a doutrina, pelos seus próprios meios, poderiam ter chegado no domínio da legislação anterior, designadamente quando, como "*in casu*", à solução agora consagrada chegavam já, não sem controvérsia, a nossa jurisprudência e doutrina - vejam-se, entre outros, os entendimentos díspares subjacentes aos acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-92, 01-02-95 e 04-12-96, proferidos, respectivamente, nos processos n.º 14.520, 16.975 e 20.773 e as posições sustentadas por Rogério Fernandes Ferreira, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, pag. 12 e pela Administração Fiscal, no despacho administrativo de 13-02-90, proferido no processo n.º 85/90, publicado no CIRPC Anotado e Comentado, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, 3ª edição, pag. 350.

A questão subjacente consubstanciava, com efeito, problema jurídico que não conhecia solução inequívoca na jurisprudência, era controvertida também na doutrina, em termos de poder concluir-se que, face a esta diversidade de entendimentos e soluções, se verificava realmente existir "... matéria para interpretação." - Baptista Machado, in *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, pag. 287.

E porque assim, verificados que se mostram os necessários pressupostos legais e doutrinários da questionada qualificação como "norma interpretativa" da nova redacção dada ao art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC pelo art.º 28 n.º 7 da Lei n.º 10-13/96, de 23 de Março, improcede toda a argumentação sufragada pela Recorrente, resultando, conseqüentemente, prejudicadas as considerações aduzidas em sede de constitucionalidade.

Na verdade, acolhendo-se antes o entendimento referido acerca da natureza daquela norma, através da qual o legislador mais não perseguiu do que a certeza e igualdade na aplicação do direito, apanágio ou escopo último das leis interpretativas - cfr. Acórdãos de 11-03-98, processos n.º 22.135 e 22.245, desta Secção -, operando, assim, verdadeira e própria **interpretação autêntica** do referido art.º 41 n.º 1 al. a) do CIRC.

Nos termos do art. 13 n.º 1 e 2 do C. Civil, importa também e conseqüentemente considerar inteiramente aplicável ao caso *sub judicio* a questionada nova redacção do referido art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC, Resultando, conseqüentemente também, de todo prejudicada e impropediente a argumentação expendida pela Recorrente e que, como vimos, se sustenta quer na sufragada natureza inovadora, quer no atribuído efeito retroactivo daquele preceito legal.

Esta problemática apenas lograria consistência e eventual pertinência caso se tivesse concluído pela não verificação da questionada qualificação.

Ora, apurada antes a demonstrada natureza e carácter interpretativo do referido preceito, integrado assim e por via disso, nos termos do referido art.º 13 do C. Civil, na redacção inicial do mesmo, não pode ele consubstanciar, "ipso facto", violação de qualquer princípio ou norma constitucional, designadamente dos invocados.

Ao contrário, importa concluir, como na sindicada sentença, que, em 1993, a derrama a que se referem os presentes autos não era legalmente susceptível de ser considerada como custo fiscal dedutível na matéria colectável de IRC.

Não merece pois qualquer censura a aliás douta decisão jurisdicionalmente impugnada que, assim, integralmente se mantém.

Improcedem antes e nos termos expostos quer a argumentação sufragada, quer as conclusões formuladas.

Assim, acordam em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal – Reversão – Responsabilidade subsidiária.

Doutrina que dimana da decisão:

No domínio da vigência do C.P.C.I - art. 16º, são subsidiariamente responsáveis pela dívida exequenda os gerentes e os administradores da sociedade originariamente executada, tanto no momento da constituição daquela como no da respectiva cobrança voluntária.

Recurso nº 21.832 de que é recorrente Manuel Carlos de Melo Champalimaud e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Cons.º Dr. **Brandão de Pinho**.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Manuel Carlos de Melo Champalimaud, do acórdão do T.T. de 2ª Instância, hoje T.C.A., proferido em 8-7-96, que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença, revogando esta e julgando improcedente a oposição pelo mesmo deduzida à execução fiscal originariamente instaurada conta Rolim Comercial, S.A., para cobrança da Cont.Indust., grupo A, dos exercícios de 1980 e 1981, e Imp. Transações de 1983, e que contra si revertera.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que, aplicando-se ao caso o art. 16º do C.R.P.I. já que os pressupostos da obrigação exequenda ocorreram inteiramente no domínio da respectiva vigência, o oponente está subsidiariamente obrigado ao pagamento das dívidas geradas ou postas à cobrança durante o respectivo período de gerência, como é o caso, nem se podendo argumentar, em contrário, com o disposto

no art. 17º do mesmo diploma, já que este não responsabiliza exclusivamente os liquidatários, "como é ainda seu pressuposto... que estes últimos não tenham satisfeito os débitos fiscais, com violação culposa dos deveres funcionais que lhe são cometidos; Ora, o oponente - recorrido foi o único administrador de direito e de facto da empresa em causa, no período em análise", tendo proposto "a liquidação da sociedade para salvar o património dos accionistas, depois de liquidadas as suas responsabilidades e que sugeriu o nome dos liquidatários, tendo a sua sugestão sido aprovada » e não se provou que tivesse havido qualquer responsabilidade destes« no não pagamento das dívidas em causa, sendo certo igualmente que, do credor Estado, era legítimo accionar, como o fez, qualquer dos responsáveis solidários, nos termos dos artigos 512º, 519, nº 1 do Código Civil».

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

« A - Vem o presente recurso interposto do douto Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que julgou procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública, com a revogação da decisão recorrida, julgando improcedente a oposição deduzida pelo agravante.

B - O processo em causa foi instaurado com base em factos ocorridos antes da entrada em vigor do C.P.T., não restando dúvidas quanto à aplicação do normativo constante do art. 16º do C.P.C.I., no que concerne à responsabilização subsidiária do ora Agravante, quanto ao pagamento das dívidas fiscais respeitantes à Contribuição Industrial - grupo A/1980/81 e imposto de transacções do ano de 1983.

C - Nesta medida, só quem fosse administrador ou gerente da sociedade ao tempo da cobrança do imposto, no regime de pagamento voluntário, poderia ser responsabilizado.

D - O agravante, apesar de ter sido gerente, ao tempo da ocorrência do facto gerador do imposto, não poderá ser responsabilizado pois a responsabilidade tem que assentar em culpa funcional do agente.

E - A assacar tal responsabilidade ao ora agravante, estar-se-ia perante uma situação de responsabilidade objectiva derivada de acto ilícito.

F - Por outro lado, o ora agravante nunca foi possuidor dos bens da Executada, em qualquer dos momentos com interesse para a causa.

G - Verificados tais pressupostos conclui-se inequivocamente pela ilegitimidade do então oponente, nos termos do artigo 16º e artigo nº 176º, alínea b) do C.C.C.F.

H - Além disso, ficou provado que não foi por culpa do ora Agravante, que o património da mesma sociedade se tornou insuficiente sendo que, nesta medida, a pressuposição da culpa funcional do mesmo falece por si.

I - Seria aos liquidatários, e só a estes, que competia cumprir as obrigações da sociedade sendo, assim, responsáveis pelo pagamento das dívidas exequendas, sendo, mais uma vez, o Agravante parte ilegítima no processo de revisão em apreço.

J - Assim, deverá o presente recurso ser julgado procedente, sendo evogado o anterior Acórdão que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e mantida a decisão recorrida, com a procedência da oposição, sendo, consequentemente, anulada a reversão decretada contra o aqui agravante.»

A Fazenda Pública contra-alegou, pugnando pelo acerto da decisão, uma vez que a "responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores abrange quer as dívidas decorrentes de factos tributários ocorridos durante o período de gerência ou administração, quer as postas à cobrança no mesmo período " e "" o recorrente foi gerente de facto e

de direito, ao tempo do facto gerador do imposto”, sendo que “não logrou afastar a presunção de culpa funcional do art. 16º do C.P.C.I.” pelo que é “responsável solidário pela dívida em causa e, assim, parte ilegítima no processo de reversão dos autos”.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, como é doutrina e jurisprudência deste Tribunal é demarcante da prevista responsabilidade, tanto a gerência no momento da constituição da dívida como no do pagamento voluntário”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

« 1º) Em 11 de Julho de 1986 foi emitida certidão de relaxe, por dívidas de imposto de transacções da Rolim Comercial, S.A.R.L., no montante de 763.635\$00, respeitante ao ano de 1983, de acordo com o conhecimento nº 29, do Imposto de Transacções, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 11-7-1986 (doc. De fls. 25 dos autos).

2º) Em 20/7/1986, foi emitida certidão de relaxe, por dívida de Contribuição Industrial – grupo A- da Rolim Comercial, S.A.R.L., no montante de 519.209\$00, respeitante ao ano de 1980, de acordo com o conhecimento nº 104, da contribuição Industrial – Grupo A, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 30-7-1986 (doc. de fls. 26 dos autos).

3º) Em 30-7-1986, foi emitida certidão de relaxe, por dívida de Contribuição Industrial - grupo A, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 30-7-1986 (doc. de fls. 26 dos Autos)

4º) Por despacho judicial de 17-9-1992, do T.T. de 1ª Instância de Lisboa (6º Juízo) foi mandada reverter contra o administrador Manuel Carlos de Mello Champalimaud a execução instaurada contra a Rolim Comercial, S.A.R.L., com base nas certidões de relaxe referidas no nº 1, 2º e 3º (fls. 23 e fls 23 verso dos autos).

5º) Manuel Carlos de Mello e Champalimaud foi administrador único da sociedade Rolim Comercial, S.A.R.L., desde Outubro de 1980 e no triénio de 1981 a 1983 (acta nº 37, fls. 13 dos autos)

6º) Manuel Carlos de Mello Champalimaud foi Presidente do Conselho de Administração da Rolim Comercial, S.A.R.L., no triénio de 1984 a 1986 (doc. Fls. 48 dos autos).

7º) Em 7-3-1985, Manuel Carlos de Mello Champalimaud, accionista e Administrador da Rolim Comercial, S.A.R.L., propôs à Assembleia de accionistas, a dissolução e liquidação da sociedade, “como única forma de salvar ainda algum património dos seus accionistas, depois de liquidadas todas as suas responsabilidades para com os trabalhadores do Sector Público Estatal, bancos e demais fornecedores e credores diversos”, sugerindo a nomeação de liquidatários, o que foi aprovado por unanimidade (doc. fls. 52 dos autos).

8º) Na sequência da deliberação de 7-3-1985, os liquidatários designados foram António Henriques Ferreira, João Manuel Mora Ibérico Nogueira e Manuel Alves Cardoso (doc. fls. 52 dos autos. »

Vejam os pois:

Constitui doutrina e jurisprudência constantes que, nos termos do art. 16º do C.R.C.F., no regime anterior ao Dec.-Lei 68/87, de 9-2, a responsabilidade dos gestores, nas sociedades de responsabilidade limitada, demarca-se não só pelo período em que se verificou o facto tributário como pelo da sua cobrança voluntária em que os impostos ou contribuições devem ser pagos.

Isto porque, em síntese, e por um lado, são os gerentes ou administradores que agem em nome da sociedade, como seus órgãos, estando assim organicamente ligados à prática dos actos, de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respectivas declarações e outros elementos, através dos quais, por via de regra, a Administração toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação; e, por outro, e na mesma qualidade, devem providenciar no sentido de os impostos serem pagos atempadamente, isto é, no período da sua cobrança voluntária, sem o que a sociedade fica constituída em mora.

Trata-se de uma responsabilidade *ex lege*, alicerçada 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.

Aliás, como refere o Exm^o. Magistrado do M^o. P^o., “a causa real do não pagamento das obrigações fiscais tanto pode estar numa omissão deliberada, no momento do pagamento voluntário, como numa má condução da actividade da sociedade no período em que ocorreu a actividade geradora da dívida que tenha criado as condições para que, no ulterior momento do pagamento voluntário, não existissem meios financeiros bastantes para assegurar o pagamento”.

O próprio artigo 16^o, *in fine*, responsabiliza os membros do conselho fiscal “se expressamente sancionaram o acto de que deriva a responsabilidade”, o que só tem sentido se referível à constituição da dívida, já que o não pagamento voluntário se traduz numa mera omissão, sem uma prévia deliberação, explicita, como aliás, adverte igualmente o M^o. P^o.

Nem se compreenderia, dada a predita teoria da organicidade, que fosse mais abrangente o âmbito da responsabilidade daqueles em relação à dos próprios gerentes ou administradores.

Cfr. por todos os Acs. desde S.T.A., de 11-3-98 rec. 21.818, de 17-12-97 rec. 21.899, de 8 Out. 97, rec. 21.628, de 1-10-97 rec. 17.372, de 24 Set. 97, rec. 21.845, de 16-4-97, rec. 21.505, de 19 Fev. 97, rec. 21.317 e 21.275 e de 24-1-90, rec. 12.007 e abundante bibliografia aqui citada.

Pelo que não há que equacionar, ao contrário do que pretende o recorrente, a respectiva culpa (subjectiva) na diminuição do património da sociedade, que é totalmente alheia, dado o referido título de imputação, à resolução da questão posta nos autos.

E, pela mesma razão, culpa ou responsabilidade objectiva não é o mesmo que “culpa funcional”.

Finalmente, o disposto no art. 17^o da C.P.C.I., relativo à “responsabilidade dos liquidatários das sociedades”, nada igualmente tem a ver com a mesma questão.

Tal responsabilidade não exclui a dos ditos gerentes.

O que ali se regula é tão somente a responsabilidade dos liquidatários e o modo por que deverão satisfazer as dívidas sociais.

Não contende, pois, com o predito art. 16^o; de outro modo seria fácil aos sócios gerentes ou administradores exonerarem-se da sua responsabilidade: bastava acordarem na dissolução e liquidação da sociedade. Aliás, concretizada esta e não pagas as dívidas fiscais, sem responsabilidade dos liquidatários, mantém-se erecta a daqueles.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o acordo recorrido.

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

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* — (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Reversão e sócia gerente de sociedade irregular.

Doutrina que dimana da decisão:

Instaurada execução contra uma sociedade por quotas na qual foi decretada a reversão contra determinada sócia não pode a Administração Fiscal pretender, na oposição, responsabilizar a dita sócia como se a mesma fosse originariamente executada sustentando estar-se perante uma sociedade irregular.

Recurso n.º 21.838. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Manuela Mesquita Bentes; Relator: Juiz Conselheiro António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre do acórdão que, no Tribunal Tributário de 2.ª Instância, negou provimento ao recurso interposto pela FP da sentença que no tribunal tributário de 1.ª instância julgou a oposição procedente e determinou a extinção da execução que havia revertido contra a oponente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1.ª. Por inexistência de bens penhoráveis no património da executada Bentes & Carneiro, reverteu a execução contra a oponente Maria Manuela Mesquita Bentes.

2.ª. A dívida em execução, reporta-se às contribuições para a segurança social e fundo de desemprego dos anos de 1981 a 1986.

As dívidas à segurança social dos anos de 1981 a 1984 já estão prescritas, sendo no entanto devidas as contribuições à segurança social dos anos de 1985/86, e ao fundo de desemprego, constantes no processo n.º 10000008.0/86.

3.ª. A oponente era sócia da sociedade irregular Bentes & Carneiro, logo, tal situação implica que os sócios da mesma, tenham uma responsabilidade ilimitada e solidária nos termos do art 40.º do Código das Sociedades Comerciais.

4.ª. A oponente foi demandada nos termos do art 246.º e 176.º b) do CPCI.

5.ª. A sócia, ora oponente, citada para pagamento da execução fiscal, podia ter pedido a excussão prévia do pagamento de tal débito, nos termos do art 997.º 1 e 2 do C. Civil, no entanto, nada fez.

6º. Assim, e ao contrário, do entendimento acolhido no acórdão recorrido, a sócia, ora oponente, é parte legítima nesta execução fiscal nos termos da al. b) do artº 176º do CPCI e 40º do C. Sociedades Comerciais, logo, responsável pelo seu pagamento.

7º. O acórdão recorrido violou os artºs 176ºb) do CPCI, 40º do C. Sociedades Comerciais, 8º do CPC e 907º I e 2 do C. Civil.

A oponente não apresentou alegações neste recurso.

O EMMP entende que deve ser ampliada a matéria de facto pois que relativamente à sociedade devedora originária, apenas foi considerada como matéria de facto provada que "A "Bentes e Carneiro, L. da" não se encontra registada" não se sabendo se foi constituída por escritura pública e sobretudo a data desta, se a constituição foi alguma vez registada ou não e, em caso afirmativo, por que período e qual o motivo da cessação" pois que estes elementos de facto afiguram-se necessários para se definir a situação fáctico jurídica da sociedade e dos sócios perante ela e perante terceiros, até porque um dos fundamentos da decisão foi o artº 40º do C.S.C. que se reporta à responsabilidade entre a celebração da escritura e o registo definitivo do respectivo contrato.

2. O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) Pela Repartição de Finanças de Valongo foi instaurada, contra "Bentes & Carneiro, L.da" a execução fiscal 100075.6/82 e as que lhe estão apensas 100102.7/82, 100051.9/83, 100079.9/83, 100081.0/83, 100113.2/83, 100141.8/83, 100009.8/84, 100138.8/84, 100151.5/84, 100023.3/85, 100037.3/85, 100078.0/85, 100016.0/86, 100017.9/86, 100091.8/86, 100117.5/86, 100008.0/86 e 120010.0/91.

b) Das quantias exequendas nos processos 1000008.0/86 e 120010.0/91 são credores exequentes o Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego e os T.L.P., respectivamente.

c) Do remanescente da quantia exequenda é credor o CRSS do Porto.

d) Nos processos executivos 10075.6/82, 100102.7/82, 100051.9/83, 100079.9/83, 100081.0/83, 100113.2/83, 100141.8/83, 100009.8/84, 100138.8/84, 100151.5/84, 100023.3/85, 100037.3/85, 100078.0/85, 100016.0/86, as respectivas quantias exequendas reportam-se a dívidas à Previdência dos anos de 1981 a 1984.

e) Por seu turno, nas execuções 100017.9/86, 100091.8/86, 100117.5/86, os montantes exequendos, respeitam de igual forma, a dívidas à Previdência mas dos anos de 1985 e 1986.

f) Da dívida exequenda no processo 100008.0/86 é credor exequente o Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego.

g) No processo 120010.0/91 a dívida exequenda respeita a taxas de conversação telefónica, dos meses de Janeiro a Abril de 1988.

h) Os processos referidos em A) foram instaurados, respectivamente, em 82-10-23, 82-11-18, 83-04-13, 83-07-01, 83-07-07, 83-08-31, 83-10-31, 84-01-23, 84-11-05, 84-11-27, 85-04-09, 85-05-13, 85-09-23, 86-02-10, 86-02-10, 86-07-25, 86-11-28, 86-01-24 e 91-01-24.

i) Para citação da executada originária foram expedidos avisos postais em 82-10-23, 82-11-19, 84-04-13, 83-07-01, 83-07-07, 83-08-31, 83-10-31, 84-01-23, 84-11-06, 84-11-27, 85-04-09, 85-05-13, 85-09-23, 86-12-10, 86-02-10, 86-07-25, 86-11-28, 86-01-24 e 91-01-04.

j) A executada "Bentes & Carneiro", foi citada na pessoa da sua sócia gerente Emília Fernanda Sousa Carneiro, em 92-05-22, na execução 100008.0/86.

k) Na execução principal (75.6/82) foi a executada originária citada na pessoa daquela sua sócia gerente em 90-04-20.

l) A execução principal esteve sem qualquer movimentação processual entre 82-10-23 e 89-07-20, data em que, a ela, foram apensadas todas as execuções em que é credor exequente o CRSS do Porto.

m) A excepção da execução principal (100075.6/82) todas as restantes estiveram sem movimentação processual, por facto não imputável à executada, desde o envio dos avisos para citação desta última nos termos referidos em i) que antecede.

n) Em 93-10-08 foi extraído mandado para penhora em bens da executada originária na sequência do qual foi lavrado auto de diligências atestando a impossibilidade de lhe dar cumprimento em virtude de não terem sido encontrados bens susceptíveis de serem objecto de tal diligência.

o) Mais se informou no mencionado auto de diligências que a “Bentes & Carneiro, L.da”, já não exercia a sua actividade há alguns anos e que, além do mais, era sócia da executada a ora oponente.

p) Face ao teor do auto de diligências referidas em k) foi proferido despacho determinando a reversão da execução contra, além do mais, a ora oponente, bem como à expedição de carta precatória para a respectiva citação e mais termos.

q) A oponente foi citada em 94-05-17.

r) No período a que respeitam as dívidas exequendas a oponente não exerceu qualquer acto em nome e no interesse da executada originária, nas funções de gerente, e, nomeadamente, não assinou quaisquer cheques, não realizou quaisquer contratos nem deu qualquer ordem de serviço.

s) A “Bentes & Carneiro, L.da” não se encontra registada.

3. Não se encontra questionado no presente recurso o não exercício da gerência de facto pela oponente com fundamento no qual foi julgada procedente a oposição.

Contudo questiona o mesmo recurso a existência de uma eventual sociedade irregular, por falta de registo da originária executada, o que conduziria, na perspectiva da recorrente, à responsabilidade ilimitada e solidária da oponente.

Tal questão havia sido suscitada pelo EMMP a fls. 31 e 32 tendo a sentença recorrida entendido, sobre esta questão, que não pode agora, neste processo, opor-se à chamada uma outra causa de chamamento à execução além da reversão por ter sido gerente da executada originária. Acrescenta ainda a sentença de 1ª instância que se a FP entender que a responsabilidade da chamada assenta em outro pressuposto que não a gerência então deveria revogar o despacho de reversão e chamar à execução a oponente mas noutra qualidade dando-lhe de novo prazo para defesa.

Concluiu a sentença referida por julgar a oposição procedente uma vez que a oponente não tinha efectivamente exercido a gerência da executada.

No recurso interposto desta para o Tribunal Tributário de 2ª Instância continuou a FP a afirmar que não estando a sociedade executada registada na CRP se tem de considerar como irregular o que implica a responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios, nos termos do artº 40º do CSComerciais (conclusões 4, 5 e 6 de fls. 47).

O acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância de fls. 65 e ss afirmou que o artº 16º do CPCI era aplicável a dívidas que “tivessem sido liquidadas ou impostas a sociedades de responsabilidade limitada” pelo que “não sendo a executada originária uma sociedade de respon-

sabilidade limitada não se verificam... os necessários pressupostos à responsabilização da oponente, à luz do artº 16º em questão” (fls. 75). Acrescentou ainda (fls. 76) que “quer à luz do artº 107º do C. Comercial, quer ao abrigo do artº 40º do CSC, só os sócios das sociedades irregulares que, em sua representação, tenham concretizado o negócio jurídico, que está na génese da obrigação, ou que o tenham autorizado é que são solidária e ilimitadamente responsáveis pelo respectivo cumprimento “ pelo que não tendo a oponente adoptado, em momento algum “qualquer actuação em nome e no interesse da executada” “conclusivo se torna que a oponente “não é responsável pelo pagamento de tais quantias exequendas”.

Nada referindo a sentença proferida na 1ª instância quanto ao mencionado registo o certo é que o acórdão em apreciação fixou na al. s) a seguinte matéria de facto “A “Bentes & Carneiro, L.da” não se encontra registada”.

O acórdão em apreciação fixou, ainda, como matéria de facto, que (al. n) em 93-10-08 foi extraído mandado para penhora em bens da executada originária na sequência do qual foi lavrado auto de diligências atestando a impossibilidade de lhe dar cumprimento em virtude de não terem sido encontrados bens susceptíveis de serem objecto de tal diligência e (al. o) que era sócia da executada a ora oponente.

Consta também da al. p) da matéria de facto provada que “face ao teor do auto de diligências referidas em k) foi proferido despacho determinando a reversão da execução contra, além do mais, a ora oponente” a qual (al. q) foi citada em 94-05-17.

Da al. r) resulta, ainda, que “no período a que respeitam as dívidas exequendas a oponente não exerceu qualquer acto em nome e no interesse da executada originária, nas funções de gerente, e, nomeadamente, não assinou quaisquer cheques, não realizou quaisquer contratos nem deu qualquer ordem de serviço”.

Perante estes factos, que a recorrente FP não questiona, importa determinar qual a sorte do presente recurso.

Resultando provado que a oponente não exerceu, efectivamente, a gerência da executada não pode manter-se a reversão que contra ela foi decretada.

Com efeito a execução, na qual foi decretada a reversão, foi instaurada contra a sociedade Bentes e Carneiro, L.da, e não contra esta como sociedade irregular e contra os sócios desta. Tratando-se de uma execução instaurada contra uma pessoa jurídica só podem em tal processo ser penhorados bens desta podendo na falta destes ser chamados a responder aqueles a que a lei atribua legitimidade para tal.

Conforme estabelecia o artº 146º do CPCI, a execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor ou seu sucessor e “poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda”.

Já vimos que a execução reverteu contra a ora oponente por ter a mesma sido sócia gerente da executada e que ficou demonstrado, nos presentes autos, que esta não exerceu efectivamente a gerência da mesma executada.

Parece sustentar a recorrente FP que, apesar de a execução ter sido instaurada contra Bentes e Carneiro, L.da, deve manter-se a reversão não porque a oponente seja responsável pelas dívidas exequendas por ter sido sócia e gerente da executada mas por ser sócia de uma sociedade irregular.

A responsabilidade tributária, nas sociedades irregulares tem sido amplamente discutida não sendo uniforme o entendimento sobre tal matéria quer na doutrina quer na jurisprudência.

Desta falta de uniformidade nos dá conta Braz Teixeira, *Princípios...*, 1985, p. 209 e segs, que, referindo-se à interpretação do artº 107º do C. Comercial, afirma que enquanto uns entendem que nos casos previsto neste artº, é (o contrato de sociedade) absolutamente nulo e a sociedade inexistente, outros afirmam que embora a sociedade não exista como pessoa jurídica o contrato social é válido entre os sócios. Acrescenta que uma terceira corrente se pronuncia no sentido de que não há aqui uma nulidade absoluta mas uma simples anulabilidade, pelo que a sociedade existe até ser declarada judicialmente a sua inexistência, a qual não retrotrai os seus efeitos ao momento da constituição. Ainda, segundo o mesmo autor, há os que defendem que as sociedades comerciais irregulares se convertem em sociedades civis (nos quais se incluiria Ferrer Correia, Aditamentos às lições sobre sociedades comerciais, *Sociedades irregulares*, Coimbra 1966) ao mesmo tempo que há os que entendem que tais sociedades têm personalidade jurídica.

Segundo este autor o problema da natureza jurídica das sociedades irregulares foi consideravelmente afectado pelo artº 980º do C. Civil uma vez que até este preceito as sociedades civis e as sociedades comerciais se distinguiam pelo seu objecto e pela sua forma e a partir do mesmo preceito passaram a distinguir-se unicamente pela sua forma donde resulta passarem as sociedades comerciais irregulares a ter a natureza de sociedades civis no seguimento do entendimento já anteriormente defendido por Ferrer Correia.

Conclui que "esta nova configuração das sociedades mercantis irregulares tem particular relevância no plano tributário, pois estas, que até agora, em atenção ao seu substrato económico, eram tratadas como se regularmente constituídas, i. é, como uma entidade autónoma, passaram a ter a natureza de sociedades civis, o mesmo é dizer de meras situações de comunhão".

Contudo este mesmo autor em aditamento à obra citada (p. 339) e na sequência do DL 474/85, de 11-11, que alterou os artºs 7º e 163º-B do CC Industrial, passou a sustentar a existência de "uma radical alteração da situação fiscal das sociedades comerciais irregulares, as quais passaram a ser equiparadas às regularmente constituídas, deixando de ser tratadas, como até aqui, como sociedades civis".

Para Nuno Sá Gomes, os sujeitos passivos da obrigação tributária, CTF 196/8º, p. 36 e segs, as sociedades irregulares, nomeadamente por falta do registo do título de constituição, constituiriam uma realidade com personalidade tributária por reunirem os pressupostos da: "a) existência de uma organização de pessoas e de bens desprovidos de personalidade jurídica que não pertençam já a uma pessoa tributária; b) Unidade e autonomia do pressuposto do imposto em relação à organização considerada."

Nesta perspectiva a personalização tributária conduz, para efeitos de lançamento e liquidação, a considerar a sociedade irregular como pessoa jurídica, tributando-a ela mesma, e não cada um dos sócios individualmente e havendo que recorrer à cobrança coerciva ainda aí responderá o património comum nos termos do artº 8º do CPCivil nesta linha de pensamento se justificando que pode o Estado mover execução fiscal não só contra a sociedade irregular, mas também contra os sócios, ou contra a sociedade e os sócios conjuntamente.

Estas posições encontram-se, de alguma forma, espelhadas no Ac. do STA de 23-2-1972, AD 126° 829 e ss e no voto de vencido que o acompanha.

Para a tese que fez vencimento os sócios de uma sociedade irregular são parte legítima em execução fiscal contra eles instaurada para cobrança coerciva de um imposto liquidado à sociedade, independentemente de prévia excussão dos bens sociais já que é lícito à AF optar pela execução contra a sociedade ou contra os sócios se não preferir demandar uma e outros conjuntamente. Com efeito as sociedades irregulares "têm personalidade tributária na consideração de que são centros autónomos de imputação de direitos e obrigações fiscais a que corresponde um abstracto económico, um património individualizável, um fundo comum de gestão".

Na perspectiva do voto de vencido podiam os sócios da sociedade irregular invocar o benefício da excussão prévia ou seja podiam opor-se à execução que contra eles reverteu sem prévia execução dos bens da sociedade irregular devedora originária.

Entendeu o Ac. do STA de 17-11-82, AD 255°p. 379, que dissolvida e liquidada, por acordo dos sócios, a sociedade irregular, deixando, por isso, de existir património autónomo ou fundo comum, deveriam ser autuados e acusados os seus ex-sócios gerentes e liquidatários que, nos termos do art° 107° do C. Comercial, estão obrigados pelos respectivos actos, pessoal, ilimitada e solidariamente.

Escreveu-se no Ac. deste Tribunal de 14-01-95, Rec. 18.691, que "em direito fiscal, desde há muito e tanto jurisprudencial como doutrinariamente, são admitidas a personalidade e capacidade tributárias de tais sociedades comerciais irregulares - comerciais quanto ao objecto, ainda que não quanto à forma por não observar os requisitos formais legalmente exigidos para a sua constituição" pois que o "que efectivamente importa ao direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a percepção do rendimento ou da capacidade contributiva, e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente" o que estaria em harmonia com o art° 2° do CIRC e 4° do CPT.

No Ac. do STJ de 7-5-80, BMJ 297° 221, escreveu-se que não tendo as sociedades irregulares capacidade activa, a não ser para deduzir reconvenção, têm capacidade passiva podendo a acção ser proposta contra a sociedade irregular ou só contra as pessoas que, segundo a lei, tenham responsabilidade na demanda ou simultaneamente contra ela e as pessoas responsáveis, nos termos do art.º 8° do CPCivil. Acrescenta que "a declaração de falência da sociedade irregular implica a declaração de falência dos sócios, havendo entre eles, litisconsórcio necessário".

Torna-se desnecessário, para a economia dos presentes autos, optar por uma das duas teses em confronto pois que, na situação dos autos, a execução foi instaurada apenas contra a sociedade Bentes e Carneiro, L.da, não cabendo no âmbito do presente recurso determinar se a AF podia ter feito seguir a execução só ou também contra os sócios da dita sociedade.

Assente que a execução foi instaurada contra a sociedade Bentes e Carneiro, L.da, e que a mesma veio a reverter contra a oponente como sócia e gerente da executada por ter, na perspectiva da AF, esta qualidade não pode a entidade exequente vir em oposição defender a responsabilidade originária da oponente.

Com efeito se a AF pretendia responsabilizar originariamente a oponente deveria efectuar a liquidação na pessoa da oponente e poste-

riormente emitir a correspondente certidão executiva. Não pode a oponente ser responsabilizada a título originário e em sede de execução pela quantia exequenda como parece pretender a AF no presente recurso.

Com efeito o art.º 40º do C.S. Comerciais, aprovado pelo DL 262/86, de 2-9, que entrou em vigor em 1-11-86 e que, por isso, só em parte seria aplicável aos presentes autos não nos leva a alterar o que acabamos de referir.

Estabelece o seu n.º 1 que “pelos negócios realizados em nome de uma sociedade por quotas... no período compreendido entre a celebração da escritura e o registo definitivo do contrato de sociedade respondem ilimitada e solidariamente todos os que no negócio agirem em representação dela, bem como os sócios que tais negócios autorizarem” e que “os restantes sócios respondem até às importâncias das entradas a que se obrigarem, acrescidas das importâncias que tenham recebido a título de lucros ou de distribuição de reservas”.

Não se nos afigura fácil assimilar o não pagamento de certas dívidas pela sociedade como as que a AF pretende executar à realização de negócios em nome da sociedade mas de qualquer forma sempre teria de ser alegado que a oponente agiu em nome da executada sendo certo que da matéria de facto provada até resulta o contrário.

Igualmente não foi alegado nem demonstrado que a oponente não tenha entrado com o seu capital na sociedade nem que tenha recebido lucros ou reservas pelo que não vemos como podia a oponente ser responsabilizada nos termos deste preceito legal.

Entendemos ainda tornar-se desnecessário ampliar a matéria de facto.

Com efeito demonstrado que a oponente não exerceu a gerência de facto da executada não pode deixar de se entender que bem decidiu o acórdão recorrido ao confirmar a sentença proferida na 1ª instância que julgou a oposição procedente.

Como o título executivo não foi extraído contra a oponente não se entendeu ser a mesma responsável originária pelo que se torna desnecessário determinar da data da constituição da executada, do seu registo provisório e se o mesmo caducou ou foi convertido em definitivo e do valor ou não do doc. de fls. 33.

Improcedem, nos termos expostos, as conclusões das alegações.

4. Temos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1ª Instância. Questão-de-facto. Incompetência.

Doutrina que dimana da decisão:

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.

Recurso n.º 21.955. Recorrente: VASP - SOCIEDADE TRANSPORTES E DISTRIBUIÇÕES LDª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de juros compensatórios, no valor de 34 381\$00, referente a Janeiro de 1993 relativos à liquidação de IVA efectuada pelos serviços da Administração Fiscal, veio a Ite Vasp - Sociedade Transportes e Distribuições, Ldª, da mesma recorrer, concluindo a sustentar que:

- a sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela Rte aos motoristas, que não são adiantamentos mas sim pagamentos de serviços, e a cedência da viatura ao motorista, que não constitui uma prestação de serviços a título oneroso, nos termos do art. 4º e 1º/a) do CIVA, mas, antes, um empréstimo gratuito com obrigação de restituição da viatura, ou seja, um comodato (art. 1129º do C civil);

- a viatura era utilizada para a prossecução dos fins da empresa e só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo;

- a liquidação em causa carece de fundamento legal por inexistência de facto tributário.

A sentença recorrida teria violado os arts. 3º/3/j), 4º/2/a) e b) e 9º/28/a) e b) do CIVA..

Contra-alegou a Representante da FªPª, a apoiar a tese da sentença acerca da configuração do procedimento da Ite como de prestação de serviços.

O Ex.mo Magistrado do MªPª é de parecer que o recurso não merece provimento porque a Rte não alegou acerca dos pressupostos dos juros compensatórios impugnados mas antes da inexistência de facto tributário, como se tivesse impugnado a liquidação do imposto.

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

Na verdade, nas conclusões da alegação acima referidas, a Rte aduz que não fez adiantamentos aos motoristas, mas sim casamentos de serviços, contrariando a matéria de facto fixada na sentença (nº 5 do probatório), donde consta "a impugnante faz adiantamentos em dinheiro a esses profissionais, por conta dos serviços que eles lhe prestam, com o fim de cada um deles adquirir uma das viaturas".

E seguiu a afirmar ter cedido a viatura por empréstimo gratuito, comodato, o que, ou contraria a referida fixação ou nela não está contemplada, solicitando, por isso, o conhecimento no recurso.

Tais expressões referem-se a determinações da realidade (ou da vontade real dos declarações em declarações negociais, o que, em qualquer dos casos, aponta para o envolvimento das alusões a matéria

de facto (cf. quanto à referência as declarações negociais, anotação de A. Varela, em RLJ. 122/p. 308).

Porque a competência do tribunal se afere pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum** (cf. Manuel Andrade. Noções (...), p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento nos termos do art. 41^o/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2^o Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto - Poderes de cognição do STA - Arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e art. 167 do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto, aquela Secção é incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.*
- III — *Isso mesmo ocorre quando, nas conclusões e alegação do recurso para o STA, o Recorrente continua a questionar a verificação da prova da excussão da devedora inicial e da culpa a que se refere o art. 13 do CPT.*

Recurso n.º 21.962. Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Júlio Moura da Silva, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª instância de Castelo Branco que lhe julgou improcedente a oposição que opor-

tunamente deduzira à execução por dívidas à Segurança Social da sociedade comercial Mota e Companhia, L.da, que, contra ele fora mandada reverter nos termos do art.º 239 n.º 2 do CPT, dela traz o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos arts. 171 e 357 do CPT.

Com as alegações oportunamente apresentadas, formulou as seguintes conclusões:

I - A execução foi mandada reverter contra o oponente sem que se tenha verificado a prévia excussão do património da originária devedora, Mota e C., Limitada;

II - O art. 13º do C.P.T., ao instituir o regime da culpa presumida, é inconstitucional, por violação dos princípios consagrados nos arts. 2º, 266º, n.º 2 e 107º da Constituição da República Portuguesa.

III - Seja como for, e sem conceder, o recorrente logrou provar a ausência de culpa a que se alude no mencionado art. 13º do C.P.T., atentos os factos que a sentença teve por assentes;

IV - Esta violou, pois, e, nomeadamente, os citados preceitos legais, bem como o disposto no art.º 239 n.º 2 do C.P.T.

Concluiu pedindo a revogação da sindicada sentença, com as legais consequências.

Também tempestivamente contra-alegou o Ex.mo Representante da Fazenda Pública sustentando o acerto e bondade do decidido e, pugnando pela sua confirmação, formulou as seguintes conclusões:

- Da matéria de facto dada como provada, designadamente que todos os bens da sociedade foram penhorados a nível de execuções fiscais, cujas vendas começaram a ser anunciadas, e que o valor dos bens penhorados à sociedade é manifestamente insuficiente para solver os créditos fiscais e parafiscais e que no âmbito da recuperação da empresa não foram feitos quaisquer pagamentos ao Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco, decorre uma situação de insuficiência do património da sociedade executada para satisfação da dívida exequenda e acrescido, preenchendo a previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 239 do CPT,...

- Quanto à alegada ausência de culpa, o recorrente não logrou provar que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento das dívidas fiscais, atenta a matéria de facto dada como provada de meras dificuldades gerais de negócio e circunstâncias macroeconómicas adversas, insusceptíveis de qualificação como causa de adequação directa e imediata à acção ou omissão de pagamento de impostos...

- Quanto à alegada inconstitucionalidade do art. 13º do CPT, manifesta-se o total apoio à tese da douta sentença recorrida, que, acolhendo o entendimento do Acórdão do Tribunal Constitucional de 13 de Abril de 1990, Proc. 328/94, considerou face aos deveres funcionais dos gerentes, de prossecução de uma gerência ou administração cuidada, esforçada e diligente, que as normas que permitem a reversão das dívidas fiscais e parafiscais não violam nenhum princípio ou norma da CRP.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência hierárquica deste Tribunal, nos termos dos arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e art. 167 do CPT, invocando, em abono do entendimento sufragado, a jurisprudência pacífica e constante deste Supremo Tribunal e, da doutrina, o ensinamento que se colhe da lição de Antunes Varela, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122, págs. 220.

Convidadas as partes a pronunciarem-se sobre a suscitada questão prévia, nada, por elas, foi requerido.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Com efeito, de harmonia também com jurisprudência constante e pacífica deste Supremo Tribunal, a suscitada questão da competência, constituindo pressuposto processual relativo ao tribunal - art. 5 do ETAF e 2 da LPTA - integra requisito de interesse e ordem pública cujo conhecimento precede o de qualquer outra matéria - art. 3 da LPTA -, sendo, por isso mesmo, do conhecimento officioso pelo tribunal - art. 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Vejamos então se procede ou não a referida questão, isto é, se face às alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional conclusões que definem o seu âmbito e objecto - art. 684 n.º 3 do CPC - se pode ou não afirmar, concluindo, que, com ele, o Recorrente suscita qualquer questão susceptível de ser juridicamente qualificada como "questão de facto".

Questões que, mercê dessa qualificação e nos termos dos invocados preceitos legais - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT - se encontram excluídas do âmbito de conhecimento deste Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista.

E assim porque, de harmonia aliás com o que se sumariou, entre outros, no acórdão de 26-02-97, Processo n.º 21.042:

" 1. Nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece... matéria de direito.

2. Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto, aquela Secção... é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente... o Tribunal Tributário de 2ª Instância. "

Ora, compulsadas as conclusões do presente recurso emerge, desde logo, designadamente face ao teor e conteúdo das conclusões 1ª e 3ª que o ora Recorrente questiona ainda, pondo assim em causa, a bondade e acento do decidido quer quanto à excussão do património da devedora inicial, quer quanto à prova da culpa a que se refere o art. 13 do CPT.

Qualquer destas questões, porém, e as respostas que lhes foram dadas pelo Tribunal " a quo ", envolvem, para a sua resolução, apenas juízos de valor a extrair da matéria de facto apurada e integram, com efeito, matéria ou questão que não pode deixar de ser considerada e qualificada como "questão de facto" que, como tal, nesta sede e por tribunal ou instância com poderes para tanto haverá de ser dirimida.

Na verdade, já de acordo com a douta argumentação produzida pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, que inteiramente se acolhe, e de harmonia também com o invocado ensinamento do citado e insigne Professor, importa concluir, retendo, que, na realidade e como no caso " sub iudicio ",

"... os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do " homo prudens ", do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. "

E assim porque, ainda de acordo com invocado ensinamento, só serão susceptíveis de justificar, merecendo, o conhecimento pelos tribunais de revista " *Os juízos sobre a matéria de facto que na sua for-*

mulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador,... mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei,...”, envolvendo, por isso mesmo, “... a interpretação e aplicação de quaisquer normas legais.”.

Do que vem de expor-se e atentando no conteúdo e formulação das conclusões do presente recurso, não poderemos deixar de concluir que, na verdade, com ele, o Recorrente mais não faz do que continuar a questionar a verificação da prova da excussão dos bens da devedora inicial e da culpa de que o invocado art. 13 do CPT faz condicionar a também e consequentemente impugnada responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada.

Isto é, suscita ainda questões que, para serem convenientemente resolvidas, envolvem apenas apelo à apreciação da matéria de facto apurada ou à formulação de juízos que, porque emergentes daquela, implicam antes, exclusiva e primordialmente, o eventual recurso e aplicação das “regras da vida e da experiência”, não demandando, muito menos exclusivamente, a aplicação ou interpretação de quaisquer normas legais.

O presente recurso não versa, pois, ou tem por fundamento, exclusivamente, “matéria de direito”.

Daí que se imponha concluir, com aquele Ex.mo Magistrado e de acordo com a jurisprudência pacífica, firme e constante deste STA, Secção de Contencioso Tributário, pela efectiva verificação e procedência da suscitada questão prévia da incompetência hierárquica, questão que obsta ao conhecimento do mérito do presente recurso.

Porque assim e de harmonia com o disposto nos invocados preceitos legais- arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, e art. 21 n.º 4 do ETAF, acordam em julgar procedente a questão prévia suscitada e, consequentemente, declarar a Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, indicando como competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

IVA. Caducidade. Começo do prazo. Eventos relevantes.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — No sistema do CIVA o prazo de caducidade do direito de liquidar imposto conta-se do fim do período em que se realizaram as operações tributáveis e em que se tor-

nou exigível o imposto dedutível suportado a montante pelo sujeito passivo por efeito da ocorrência das operações determinantes de tal imposto.

- 2 — *Nenhum outro evento será atendível para o efeito do início do referido prazo, mesmo que o exercício do direito de liquidar imposto haja sido perturbado pela aplicação do método do crédito do imposto às deduções dos impostos suportados a montante pelo sujeito passivo ou por ainda não ter ocorrido a declaração periódica reveladora de excessos na dedução declarada.*

Recurso n.º 22.206. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Convau — Construções do Vau, Ldª; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Faro que jurou extinto, por caducidade, o direito à liquidação adicional do IVA respeitante ao 4º trimestre de 1986, anulando essa liquidação no valor correspondente, veio dessa decisão recorrer o Representante da FªPª, concluindo a sustentar que o imposto impugnado respeita ao 4º trimestre de 1987, nos termos do art. 32º do CIVA, pelo que à data da notificação da liquidação, no montante de 17 409 403\$00, desse trimestre, efectuada em 13.1.92, ainda não tinham decorrido os 5 anos previstos no n.º 1 do art. 88º do CIVA e n.º 1 do art. 33º do CPT e não havia ainda o mesmo sido atingido pela caducidade.

A Ite Convau - Construções do Vau, Ldª, impugnara tal liquidação, pedindo a sua anulação na parte relativa a 1986, no montante de 7 610 039\$00 com fundamento em caducidade e, ainda, quanto ao valor de 678 230\$00 (incluídos naqueles 7 610 039\$00), com fundamento em que o rendimento respectivo foi obtido por presunções sem que a Administração notificasse a Ite para os fins do art. 84º do CIVA.

A Rte FªPª funda a sua posição de que a liquidação adicional respeita ao 4º trimestre de 1987 porque nos trimestres anteriores (entre este e o 4º trimestre de 1986) não houve liquidação alguma, nomeadamente a referente à correcção do crédito declarado, de 7 610 039\$00, respeitante ao 4º trimestre de 1986, dada a posição de credor de imposto que a contribuinte entretanto mantivera.

Contra-alegou a Ite, a sustentar que o imposto impugnado respeita ao 4º trimestre de 1996, período a que se referem as operações que deram origem à liquidação do IVA e em que o imposto era exigível, pelo que o direito à liquidação do IVA caducava decorridos que fossem cinco anos sobre a exigibilidade do imposto, sendo irrelevante o momento do apuramento periódico declarativo do mesmo a entregar ao Estado ou do crédito do imposto a favor do sujeito passivo, pois se assim não fora haveria contribuintes em, relação aos quais nunca ocorreria caducidade, bastando, para tal, que a sua situação fosse normalmente de crédito de imposto.

O Exm.º Magistrado do MºPº, mau grado reconhecer ter sido liquidado o imposto relativamente ao 4º trimestre de 1986, foi de parecer que a liquidação ocorrida em Janeiro de 1992 não excedeu o prazo de caducidade porque o imposto deduzido a mais era somente exigível pela Administração a partir do momento em que tivesse sido deduzido nas entregas de imposto de imposto efectuadas pela contribuinte ou sido objecto de reembolso o que não podia ter ocorrido antes do início de 1987.

E concluiu pelo improvimento do recurso.

Da instância vêm provados os seguintes factos:

1 - A impugnante encontra-se colectada desde 24/01/85 em Contribuição Industrial Grupo A actualmente IRC, na Repartição de Finanças de Portimão, pela actividade de construção de obras públicas - prédios, revenda de adquiridos para esse fim e aparthotel, estando incluída no regime normal de contribuinte de IVA, na modalidade de declarações trimestrais até 1988 e mensais após essa data.

2 - Entre 12/07/89 a 13/10/89 foi ela objecto de exame à escrita, tendo sido fiscalizados os exercícios dos anos de 1986, 1987, 1988 e 1989.

3 - Face a irregularidades detectadas, foram levantados autos de notícia, em 13/10/89 e 16/10/89, por infracções contra ordenacionais ao CIVA e transgressões ao C. C. Industrial.

4 - Do referido exame foi elaborado o respectivo relatório junto de fls. 31 a 62 e efectuadas as notas de apuramento Mod. 382, juntas de fls. 27 a 30.

5 - Em 13 de Janeiro de 1992, por carta registada c/ar, foi a impugnante notificada para efectuar o pagamento do montante de 17.409.403\$00, de IVA, como dizendo respeito ao 4º trimestre de 1987, de juros compensatórios no montante de 6.948.498\$00, ou seja, no total de 24.357.901\$00.

6 - O referido exame detectou que não tinha sido liquidado IVA sobre o aluguer de veículos no montante de 4.238.939\$00, valor de custo de tal serviço, que o impugnante incluía no custo do alojamento, e punha à disposição dos seus clientes, imposto esse no montante de 678.230.\$00;

7 - Detectou igualmente que não tinha sido liquidado IVA sobre comissões e despesas de publicidade de Timeshare, no montante de 11.810.793\$00, que dava o imposto de 1.889.727\$00;

8 - Detectou ainda tal exame a dedução de IVA em transmissão de bens e serviços que não conferiam direito à dedução no montante de 583.735\$00, a dedução de IVA relativo a bens do activo imobilizado, no montante de 116.424\$00, a dedução por deficiente suporte documental no montante de 209.070\$00 e a dedução indevida pela actividade de Timeshare, no montante de 4.132.853\$00 donde resultou um total de IVA indevidamente deduzido no montante de 5.042.082\$00.

9 - Por virtude da sua declaração apresentada relativamente ao 4º trimestre de 1986, é levado a crédito da impugnante, a título de IVA a receber, o montante de 9.711.972\$00.

10 - Por virtude das suas declarações apresentadas e relativas aos 1º 2º, 3º e 4º trimestres de 1987 são levados a crédito do impugnante os montantes de 14.196.807\$00, 36.700.311\$00, 15.419.171\$00 e 680.461\$00, de IVA, respectivamente.

11 - Por virtude das correcções feitas, aos referidos trimestres são abatidos os montantes de 7.610.039\$00 (4º trimestre de 1986 e 1º de 1987) 787.630\$00 (2º trimestre de 1987) 2.226.567\$00, (3º trimestre de 1987) e 7.465.628\$00 (4º trimestre de 1987).

Não se provou que o custo do alojamento fosse o mesmo com ou sem veículo, quer para cidadãos estrangeiros quer nacionais.

Na sentença recorrida considerou-se que, ao ser efectuada a liquidação adicional do 4º trimestre de 1997 se estavam a efectuar correcções relativas ao 4º trimestre de 1986 e aos três trimestres precedentes daquele ano de 1987, o que acarretava o decurso do prazo de caducidade do art. 83º do CIVA, relativamente ao trimestre de 1986 quando

da liquidação foi o contribuinte notificado em 13.1.92, decidindo-se em conformidade.

No recurso controverte-se se o termo inicial do prazo de caducidade deveria ser esse - o período referente à realização das operações referidas nos arts. 7º e 8º do CIVA, determinantes quer da exigibilidade do imposto liquidável e de entregar ao Estado, quer da dedutibilidade do imposto suportado a montante e debitado na fase anterior (arts. 20º e 22º), ou, antes, o período em que veio a ocorrer a existência de um saldo devedor liquidável até então inverificado por ter-se mantido uma situação de crédito de imposto que impedia a liquidação adicional por efeito das incorrecções detectadas em sede de deduções efectuadas em excesso.

Esta é a posição da Rte, enquanto o MºPº pugnou por outro termo inicial - o do período relativo à efectivação da dedução excessiva praticado pelo contribuinte na declaração periódica, sem a qual não haveria nem exigibilidade do imposto, nem facto tributável que iniciasse o curso do prazo de caducidade.

Em razão do facto de o prazo de caducidade ainda decorrer ao tempo da entrada em vigor do CPT, estar, portanto, ainda em curso de extinção a situação jurídica discutida, concorre a norma deste diploma do art. 33º com a aplicada na sentença e objecto da controvérsia nos autos instalada - a do art. 88º do CIVA.

Todavia, como todos os factos de que se discute o relevo denotativo do termo inicial do prazo em causa se verificaram no domínio da lei antiga esta e lei aplicável sob pena de retroactividade, que é contrária ao princípio geral da não retroactividade das leis - "a lei só dispõe para o futuro" (art. 12º do C. Civil), só ressalvável se da alternativa posta resultasse um problema de alteração de prazos que apelasse ao critério legal do art. 297º do C. Civil, aplicável aos prazos fiscais segundo a jurisprudência unanimemente seguida neste tribunal.

Ressalva que não é atendível porque se identificam *in casu* as caracterizações legais do referido termo inicial em ambas as leis em concurso - a exigibilidade do imposto no art. 88º do CIVA e a ocorrência do facto tributário do art. 33º do CPT para os impostos de obrigação única, de que é exemplo o imposto de consumo IVA, de obrigação que não se renova anualmente (cf. de Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, I, p. 131). Em apreço não está em causa uma exigibilidade do imposto que não coincida com os factos tributários enumerados no art. 7º do CIVA.

Assim, para um facto impeditivo da caducidade inquestionavelmente ocorrido em 13.1.92 (não se discutiu, nem a FºPº alegou e provou que a notificação daquela data tivesse sido precedida da prática da liquidação no decurso do ano transacto para que se suscitasse o seu relevo em detrimento do momento da notificação), é indiferente que se conte o prazo a partir do fim do ano da verificação da exigibilidade do imposto, aferida pelos factos tributários (art. 88º do CIVA) ou da data "em que o facto tributário ocorreu (art. 33º do CPT), porquanto o encurtamento do prazo resultante da Lei nova (da data do facto tributário em vez do fim do ano em que os factos tributários aconteceram) em nada afecta a resolução do problema.

O que está em discussão é se os factos relevantes para o efeito da fixação do aludido termo inicial do prazo de caducidade se verificaram em 1986 ou 87, como, aliás, a controvérsia instalada debitou, e, para isso, há que tratar dessa relevância, pelo que vai exposto, à luz da lei antiga, vigente no tempo da sua ocorrência.

Certamente, que o referido art. 88º do CIVA, ao eleger o termo inicial do prazo de caducidade, referiu-o ao fim do ano em que haviam ocorrido as operações tributáveis elencadas no seu art. 7º (sem prejuízo da ressalva do art. 8º para os casos de obrigação de emissão de factura), pois aquele é que prevê os momentos atinentes a tais operações que determinam que o imposto seja “devido” e se torne “exigível”; a letra diz: “Só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade.”

E a mesma eleição faz em relação em relação às deduções excessivas dos impostos suportados a montante, pois o “direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º (art. 22º).

Assim, torna-se claro que as rectificações a levar a efeito pelo chefe de repartição de finanças quando este considere que nas declarações dos sujeitos passivos “figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença”, nos termos do art. 82º, serão feitas em prazo contado a partir daqueles momentos, sob pena de caducidade do respectivo direito de liquidar.

E se do sistema da lei geradora do imposto resulta fixado o começo de tal prazo nenhum outro será atendível, mesmo que se reconheçam vicissitudes no exercício do direito de liquidar, causadas pela aplicação do chamado “método do crédito do imposto” às deduções dos impostos suportados a montante pelos sujeitos passivos (alegadas pela Rte FºPº para sustentar a sua tomada de posição), ou por naquelas datas ainda não ter ocorrido a declaração periódica trimestral, que só deverá dar entrada nos serviços do IVA até ao último dia do segundo mês seguinte àquele a que respeitam às operações nela abrangidas (art. 40º), onde se revelassem as deduções excessivas a corrigir administrativamente (consideração que sensibilizou o MºPº no seu parecer).

A lei criadora do direito de liquidar IVA e que estabeleceu a sua caducidade e o respectivo começo do prazo não conferiu relevo a tais vicissitudes, tanto assim que não fixou inícios de prazo que se lhes adequassem, e não pode ser preterida pelo começo de prazo de caducidade geral dimanado do art. 329º do C. Civil - o prazo de caducidade “começa a correr no momento em que o direito puder legalmente ser exercido” porque esta norma opera subsidiariamente em relação a lei que fixe outra data, como se lê no seu texto - “se a Lei não fixar outra data” e no caso essa lei fixadora existe, como se explicitou.

Recordando que a lei, ao fixar a caducidade, o faz “por razões objectivas de segurança jurídica, sem atenção à negligência ou inércia do titular do direito”, como anota Vaz Serra, em RLJ nº 107/p. 191, há que considerar que aqueles valores de “certeza e segurança; a que se aditam o princípio da confiança dos cidadãos no Estado, constitucionalmente consagrado (cf. Sá Gomes, ob. Cit. II, p. 26), melhor guardados estão pela interpretação literal e sistemática que vai pronunciada.

Pelo exposto, confirma-se a pronúncia do tribunal recorrido, de que, no momento em que se verificou o pretenso impedimento da caducidade (13.1.92), já esta tinha operado relativamente ao direito de liquidar imposto referente ao 4º trimestre de 1986.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 6 de Maio de 1988. — *Ernani Figueiredo* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Fonseca Limão*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Alegações de recurso. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O artº 356º do CPT apenas se aplica aos recursos de decisões jurisdicionais interpostos da 1ª Instância para o T. T. de 2ª Instância (actual TCA) e somente àqueles que respeitem a decisões da A.F. na execução fiscal.

II — Em todos os demais recursos, as alegações podem ser apresentadas no Tribunal "ad quem", se o recorrente manifestar essa intenção no requerimento de interposição do recurso.

Recurso n.º 22.264. Recorrente: João Garcia Faustino. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Senhor Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

1. João Garcia Faustino, inconformado com o despacho de fls. 80, no qual o Mmº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Santarém julgou deserto, por falta de alegações, o recurso que interpusera, para o T. T. de 2ª Instância, da sentença de fls. 60, em que se julgou parcialmente procedente a oposição que deduzira à execução que lhe fora movida para cobrança de 802.985\$00, proveniente de IVA e contribuições para a Segurança Social, daquele despacho veio recorrer para este STA, assim finalizando a alegação de recurso:

"1ª - O douto Acórdão violou o disposto no artº 171º, n.º. 1 do Cód. Proc. Tributário porque,

2ª - Julgou deserto um recurso em cujo requerimento o ora recorrente requerera que as suas alegações de recurso de uma decisão jurisdicional se processassem no Tribunal de 2ª Instância.

3ª - Devendo, em consequência, o mencionado recurso ser admitido e as respectivas alegações processarem-se no Tribunal de 2ª Instância de Lisboa."

1.1. O Exm.º Magistrado do Mº Pº junto deste STA emitiu parecer favorável ao recorrente.

1.2. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. No despacho recorrido, interpretando o artº 356º do CPT, de harmonia com jurisprudência do T. T. de 2ª Instância e deste STA, que cita, entendeu o Mmº Juiz que no recurso que fora interposto da sentença proferida na oposição à execução fiscal para o T. T. de 2ª Instância deveria o recorrente ter alegado, logo, no Tribunal recorrido, dentro do prazo para a interposição daquele, pelo que, não o tendo feito e apenas declarando a intenção de alegar no Tribunal "ad quem", o que, no caso, a Lei não permitia, o recurso devia ser julgado deserto, nos termos do artº 690º, 3, do C. P. Civil, assim decidindo.

Contra tal entendimento, argumenta o recorrente que o regime especial do artº 356º do CPT, só é aplicável quando se trate de recursos das decisões da Administração Fiscal e não, como no caso, quando se esteja perante um recurso dum acto jurisdicional, hipótese em que é aplicável o artº 171º, 1 do CPT, norma que foi violada pela decisão recorrida.

2.1. A questão que se coloca ao Tribunal é, pois, a de saber qual o âmbito de aplicação do regime estatuído no artº 356º, 1, do CPT, questão essa que não tem sido decidida, com uniformidade, neste S.T.A., dadas as dúvidas que a interpretação dos artºs 355º, 356º e 357º, normas estas relativas aos recursos em processo de execução fiscal, suscita, face ao regime geral dos recursos de actos jurisdicionais, no processo judicial tributário, previsto nos artºs 167º e segts, do CPT.

Dessa pluralidade de entendimento jurisprudencial se dá nota, a fls. 295 e segts, "in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal", de Jorge de Sousa e Simas Santos, bem como da posição maioritariamente adoptada por este S.T.A., na sequência do Ac. de 31.10.95, rec. 19061, no qual se entendeu que o disposto no artº 356º, do CPT, se aplica, apenas, aos recursos de decisões jurisdicionais interpostos da 1ª Instância para o T. T. de 2ª Instância (actual TCA) e somente àquelles que respeitem a decisões da Administração Fiscal, pelo que, nos demais, tem o recorrente a faculdade de alegar no Tribunal Superior, desde que, no requerimento de interposição de recurso, manifeste essa intenção, nos termos do artº 171º, 1, por força do disposto no artº 357º, ambos do CPT.

Neste sentido, decidiram, ultimamente, entre outros, aos Acs. de 12.11.97, rec. 21.768, e de 11.02.98, rec. 21.179.

Assim, muito embora tal solução não seja isenta de dúvidas, é a mesma de seguir também aqui, porque maioritária e concorrente, por isso, para uma interpretação e aplicação uniforme do direito - cfr. Artº 8º, 3, do C. Civil -, sendo, também, aquela que não frustra as expectativas, legítimas, dos recorrentes.

Deste modo, tendo o recorrente declarado, ao interpor o recurso para o T. T. de 2ª Instância, a intenção de alegar nesse Tribunal, ao abrigo do artº 171º, 1, do CPT, não devia julgar-se deserto o recurso, no Tribunal "a quo", por falta de alegações.

3. Pelo exposto, concede-se provimento ao presente recurso e revoga-se a decisão recorrida, para que outra seja proferida no Tribunal "a quo", que respeite o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *João José Coelho Dias* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência em razão da hierarquia do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do Tribunal Central Administrativo para daquela conhecer.

Recurso n.º 22.286 em que são recorrente Fazenda Pública e recorridos Carlos Alberto Marques da Conceição e Outros de que foi Relator o Exm.º Sr.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mmo.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, que julgou procedente a impugnação deduzida por Carlos Alberto Marques da Conceição e mulher contra a liquidação do IRS, referente a 1994, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1- Na aplicação da lei tributária é dominante o princípio da investigação ou verdade material (art. 40.º n.º 1 da L.P.T.);

2 - A força probatória (formal) de um documento não impede que se questionem as declarações de ciência nele contidas se se verificar um vício da vontade capaz de as invalidar (nota 9 - art. 371.º C.C. Anotado - 7.ª edição - A. Neto);

3 - O vício da vontade é notório quando a entidade que emitiu o documento reconhece o erro de interpretação ao abrigo do qual foram emitidos (A D.G. da Saúde revoga a informação 63/DSO de 94/08/26 e adopta novo critério em 95/12/15 - Circular Normativa n.º 22/DSO).

4 - A Administração Fiscal ao desconsiderar, pela circular 1/96, os documentos emitidos pela D.G. de Saúde ao abrigo da interpretação revogada está a fazer uma correcta aplicação da lei tributária, tanto na forma como na substância.

5 - O Mmo.º Juiz ao considerar ilegal a circular 1/96 e relevante para efeitos fiscais o Atestado Médico de incapacidade julgando procedente a impugnação, faz, com o devido respeito, uma incorrecta aplicação da lei, face aos pressupostos que estavam em jogo.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida registou, como provada, a seguinte matéria de facto:

A) Em 13 de Março de 1995 os contribuintes ora impugnantes fizeram dar entrada na 2.ª R.F.A. a declaração modelo 2 de IRS respeitante ao ano de 1994 (cópia dessa declaração a fls. 12/13).

B) Nessa declaração os contribuintes deixaram consignado que não existe elemento algum do seu agregado familiar com grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% (cópia da referida declaração, máxime quadro 9.A a fls. 12).

C) Com base na declaração prestada pelos contribuintes e nos termos da "demonstração da liquidação" constante do aviso/notificação de reembolso, a DGCI, em 7 de Junho de 1995, liquidou-lhes o IRS do montante de 935.244\$00 (cópia do aviso/notificação a fls. 6).

D) Porque àqueles tinham sido feitas retenções na fonte no montante de 981.170\$00 a DGCI reembolsou-lhes o montante de 45.926\$00 por transferência bancária (cópia do mesmo aviso/notificação);

E) O Presidente da Junta Médica da sub-região de saúde de Aveiro atestou, mediante documento datado de 17 de Outubro de 1995 e por ele assinado e autenticado com o selo branco daquela instituição, para efeitos de IRS, que o impugnante "apresenta deficiência de carácter permanente, que de acordo com o Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93 de 30 de Setembro, lhe conferiu o grau de incapacidade de 64%, sessenta e quatro por cento, desde há mais de cinco anos" (cópia do atestado a fls. 11 e a fls. 18 do proces-

so de reclamação graciosa em apenso, sendo que nesta foi aposta pelo funcionário da 1.ª R.F.A. que o recebeu um carimbo de conformidade com o original);

F) Em 4 de Outubro de 1995 o contribuinte marido fez dar entrada na 1.ª R.F.A. um requerimento de reclamação graciosa da liquidação dita em a), acompanhado do atestado médico em e), invocando que é portador de deficiência de carácter permanente que lhe confere o grau de incapacidade superior a 60% que só após a apresentação da declaração de rendimentos e respectivo anexo de benefícios fiscais, quando da submissão a junta médica, teve conhecimento da extensão da sua deficiência e pedindo “a sua [da liquidação] reformulação de acordo com o exposto e nomeadamente com as disposições contidas nos arts. 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais” (requerimento a fls. 2 do processo em apenso);

G) Em 24 de Novembro de 1995 o chefe da 1.ª R.F.A. elaborou proposta de decisão no sentido da procedência da reclamação (proposta a fls. 10 do processo em apenso);

H) Remetida a reclamação à Divisão das Práticas Tributárias (D.P.T.) da Direcção Distrital de Finanças de Aveiro foi elaborada em 10 de Janeiro de 1996 informação no sentido do deferimento da reclamação e do reembolso aos contribuintes da quantia de 624.194\$00, quantia calculada nos termos da simulação da liquidação efectuada no pressuposto de que o contribuinte marido apresenta um grau de invalidez permanente superior a 60% e tendo em conta o montante já pago e referido em d) (simulação da liquidação e informação de fls. 16 e 17 do processo em apenso, respectivamente);

I) Essa informação mereceu o seguinte parecer, datado de 11 de Janeiro de 1996, do chefe da D.P.T.:

“Nada a opor ao deferimento da presente reclamação” (parecer lavrado sobre a informação de fls. 17 do processo em apenso);

J) Por carta datada de 5 de Março de 1996, a D.P.T., no âmbito do processo de reclamação graciosa, notificou os contribuintes nos seguintes termos:

“Estando pendente de decisão nesta Direcção Geral de Finanças o processo em epígrafe solicitamos a V. Ex.ª, no âmbito de instruções emanadas superiormente – circular n.º 1/96, de 31/01, DGCI (Direcção Geral de Contribuições e Impostos) – a obtenção, alternativamente, junto das Autoridades de Saúde competentes:

1) De atestado actualizado (emitido posteriormente a 15 de Dezembro de 1995) comprovativo da incapacidade permanente de grau superior ou igual a 60% alegada, quando decorrente de deficiência oftalmológica tipovisão, ou:

2) Da declaração na qual se explicita que a incapacidade atestada em 17/10/95 não é decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão.

A falta de junção dos elementos probatórios referidos no prazo de 15 dias conduzirá ao indeferimento da petição em causa pelo que se espera a melhor colaboração.” (cópia da carta a fls. 18 do processo em apenso);

L) Em 27 de Março de 1996 foi prestada informação, “em aditamento” à referida em h), no sentido do indeferimento da reclamação por os contribuintes não terem anuído à notificação dita em j) (informação a fls. 19 do processo em apenso);

M) Em 29 de Março de 1996 o chefe da D.P.T. lavrou o seguinte parecer sobre essa informação:

“Nada a opor ao indeferimento da presente reclamação” (parecer lavrado sobre a informação de fls. 19 do processo em apenso);

N) Em 30 de abril de 1996, um administrador tributário, por delegação do Director Distrital de Finanças de Aveiro, decidiu a reclamação graciosa nos seguintes termos:

“Indefiro por falta de declaração complementar de incapacidade, emitida após 95.12.15, conforme art. 96.º alínea e) do Código de Processo Tributário e circular n.º 1/96 de 31.01 – DGCI” (decisão de fls. 19).

O) Essa decisão foi notificada ao contribuinte por ofício registado com A/R que foi devolvido assinado com data de 15 de Abril de 1996 (A/R e cópia do ofício a seguir a fls. 19 do processo em apenso).

P) Em 23 de Abril de 1996 os contribuintes fizeram dar entrada na 1.ª R.F.A. a petição inicial da presente impugnação (carimbo apostado nessa peça processual a fls. 2).

Fixa-se como questão a decidir a da incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A.

Na conclusão 3.ª do recurso refere-se o seguinte:

O vício da vontade é notório quando a entidade que emitiu o documento reconhece o erro de interpretação ao abrigo do qual foram emitidos (A D.G. da Saúde revoga a informação 63/D50 de 94/08/26 e adopta novo critério em 95/12/15 – Circular Normativa).

Desta conclusão, estribada nas alegações 3.ª e 4.ª, resulta que, no entendimento da Fazenda, os documentos - atestados médicos, emitidos pela D.G. da Saúde ao abrigo da interpretação expressa na sua informação n.º 63/DSO de 94/08/26, o foram com vício da vontade.

Ora a questão de saber se se verificou ou não o apontado vício da vontade logra enquadramento no domínio factual, pois se trata de captar uma ocorrência da vida real; em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei, sendo certo que, a este propósito, não se pronunciou a sentença recorrida.

Tanto basta para concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois, como vimos, se suscita também uma questão de facto que é o saber se, na emissão de tais documentos, houve ou não vício da vontade.

Acontece, pois, que o S.T.A., nos termos dos arts. 21.º n.º 4 e 32.º n.º 1 al. h) do E.T.A.F., apenas conhece, nos processos inicialmente julgados na 1.ª instância, de matéria de direito.

Por outro lado, vertendo-se nas conclusões do recurso matéria de facto e de direito, é competente para daquela conhecer o ora designado Tribunal Central Administrativo, nos termos do art. 41.º n.º 1 al. c) do E.T.A.F.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — Estive presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Despacho liminar. Questão de facto e questão de direito. Competência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos do Tribunal Tributário de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O recurso versará matéria exclusivamente de direito quando a sua divergência com o decidido se resume à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a determinada questão jurídica.*
- 3 — *Nos termos da nova redacção do art. 477 do CPC a recusa liminar de uma petição inicial só terá lugar quando forem cometidos os erros que aí se indicam.*

Recurso nº 22.353. Recorrente: Manuel Fernandes Castro Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Conselheiro Costa Reis.

1. - Manuel Fernandes Castro Silva apresentou na Repartição de Finanças de Fafe, dirigida ao Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, impugnação judicial contra a liquidação do IRS referente aos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994, e respectivos juros compensatórios, com fundamento na sua ilegalidade.

Cumprido o disposto no art. 130 do CPT e remetida a impugnação ao referido Tribunal, foi proferido despacho ordenando que se notificasse o Impugnante para que este dissesse se mantinha interesse na lide, visto ter aderido ao regime do Dec.- Lei 124/96, ao que ele respondeu pretender o prosseguimento da lide.

De seguida o Sr. Juiz *a quo* proferiu o despacho de que aqui se recorre, em que julgou o Impugnante parte ilegítima e absolveu a Fazenda Nacional da instância, por considerar que “por efeito da dita adesão (o impugnante tinha) perdido o direito de impugnar a liquidação, visto ter reconhecido a dívida respectiva”.

Inconformado com essa decisão o Impugnante recorreu para este Supremo Tribunal formulando as conclusões que se seguem:

1.º - O Recorrente ao requerer a adesão ao regime excepcional do Dec. Lei 124/96, com a redacção dada pelo Dec. Lei 235/96, declarou expressamente nesse requerimento que “não prescinde da discussão em curso da legalidade da dívida”.

2.º - É, assim, perfeitamente legítima a atempada impugnação deduzida contra a liquidação a que os autos se reportam e que dizem respeito ao IRS de 1991 a 1994 e respectivos juros compensatórios.

3.º - O Dec. Lei 124/96 não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contenciosa simultânea, desde que atempada, e até antes o reconhece claramente quando alude aos “regimes previstos no CPT e nos diplomas relativos aos vários impostos” - art. 1.º., impugnantel.

4.º - Isso mesmo o reconhece o despacho do Sr. Ministro das Finanças de 14/1/97 e sobretudo o despacho do Sr. SEAF de 20/1/97,

transmitidos pelo officio-circular n.º. 749, de 23/1/97, publicado no Boletim do Contribuinte.

5.º. - Só se o referido Dec. Lei expressamente atribuisse ao pagamento imediato, nos termos do seu art.º. 3.º., a renúncia ao direito de impugnação, é que aquela poderia ser considerada, uma vez que só assim o interessado agia livre e conscientemente ao optar, prescindindo daquela garantia.

6.º. - De outro modo, como é o caso, está a cercear-se ao interessado o direito e a garantia a uma impugnação expressamente consagrada no n.º. 4 do art. 268.º. da CRP., o que é até inconstitucional.

7.º. - Assim, deve a douda decisão recorrida ser revogada e proferido doudo Acórdão ordenando o prosseguimento da respectiva impugnação judicial.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido de que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito - já que na conclusão 4.ª se referiam factos e deles se pretendia extrair consequências jurídicas - e que, por isso, este Tribunal devia ser declarado incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público apenas o Recorrente quis usar dessa faculdade, para afirmar que se limitou a citar a doutrina perflhada pela Administração Fiscal nesta matéria e que essa citação, manifestamente, não constituía um facto.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumpre decidir.

2. - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º. 4 do art. 21 do ETAF que " a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância..." logo se acrescentando na al. b) do n.º. 1 do seu art. 32 que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno, a al. a) do n.º. 1 do art. 41.º. do citado Estatuto estabelece que " compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º. 1 do art. 32".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que " das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça".

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigidos para Secção de Contencioso do

Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ele a determinar qual Tribunal tem competência para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art 690 do CPC.) - pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se devem retirar.

3. - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público não tem razão quando considerou que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito e, com esse fundamento, defendeu que este Tribunal deveria ser declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Na verdade, e em primeiro lugar, deve dizer-se que o que aqui está em causa é um despacho liminar onde:

- se defendeu que a adesão a um regime de pagamento de impostos onde são concedidos determinados benefícios fiscais significa o reconhecimento da dívida, o que, consequentemente, determina a renúncia à impugnação da sua liquidação;

- e se concluiu pela ilegitimidade da impugnante e pela absolvição da Fazenda Nacional.

Neste recurso pugna-se pela ilegalidade dessa decisão e pela sua revogação, por se entender que as leis que regem essa matéria não pressupõem que o contribuinte tenha desistido da impugnação da liquidação de um imposto se o pagar como condição de obter determinados benefícios fiscais.

A questão que se nos coloca é, pois e tão-só, a de saber se o pagamento de um imposto feito para se obterem determinados benefícios fiscais tem como consequência a impossibilidade da impugnação da sua liquidação, ou se, pelo contrário, esse pagamento e a correspondente obtenção desses benefícios não gera aquela impossibilidade.

Esta é uma questão meramente de direito, visto que a divergência que nela se revela se limita apenas à interpretação da lei. O que opõe o Recorrente à decisão recorrida é apenas o entendimento que foi dado a determinadas normas legais e a solução jurídica que dele decorreu.

Ou seja, o que o Recorrente não aceita é a interpretação que Sr. Juiz a quo fez de um determinado quadro legal e, naturalmente, as consequências que dela retirou, reputando-a de errada e propondo outra que em seu entendimento tem melhor correspondência com aqueles textos.

Não estão, assim, aqui em causa questões que tenham a ver com a fixação da matéria factual, nem com as ilações que dela se retiraram, nem, tão-pouco, com a forma como a instrução dos autos se processou.

O campo da divergência resume-se, pois, à interpretação da lei e não a uma qualquer questão de facto.

Daí que se outra razão não houvesse esta bastaria para se poder concluir, com segurança, que neste recurso não se abrem questões de facto.

E tanto assim é que na conclusão onde o Exmo. Sr. Procurador Geral vislumbra matéria de facto (a 4^a) esta não existe.

Na verdade, como resulta evidente da sua leitura, o que o Recorrente, no seguimento de afirmações anteriores, aí refere é apenas que, nesta matéria, a Administração Fiscal subscreve a sua posição, uma vez que tanto o Sr. Ministro das Finanças como o Sr SEAF, em diferentes Despachos, já emitiram orientações de sentido semelhante ao exposto neste recurso.

A referência e a identificação desses Despachos tem, como diz e bem o Recorrente, o mesmo valor que a citação de jurisprudência ou de um trabalho doutrinal, já que ela se traduz na indicação de meros elementos jurídicos destinados a reforçar determinada interpretação legal.

Sendo assim, é forçoso concluir estar por demonstrar que o recurso não verse exclusivamente de direito e que por essa razão este Supremo Tribunal não seja competente para dele conhecer.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público, pelo que se impõe conhecer do mérito do recurso.

4. - A questão decidenda é, como se sabe, a de saber que consequências se devem retirar do pagamento de um imposto quando este é feito como condição da obtenção de determinados benefícios fiscais.

Será que esse pagamento traduz uma aceitação da liquidação do imposto que foi pago?

Será que o mesmo deve ser entendido como uma renúncia à sua impugnação?

Quando esta questão surgiu e foi objecto de ponderação judicial neste Supremo Tribunal firmou-se uma corrente jurisprudencial, que chegou a ser maioritária e foi consagrada pelo Ac. do Pleno de 9/6/93, no sentido de que era judicialmente inimpugnável a liquidação de um imposto que havia sido pago como condição da obtenção de determinados benefícios fiscais, desde que tivesse de facto aproveitado desses benefícios. - vd. Ac. citado no BMJ n.º 428, pg.434 e Ac. de 10/5/89 na RLJ, n.º 123, pg. 9.

Esta jurisprudência sustentou o seu entendimento no princípio de que o contribuinte que paga o imposto naquelas condições revela com esse pagamento a aceitação do acto de liquidação e a renúncia ao acto de impugnar. Esse pagamento traduziria um acordo implícito; de um lado o Estado abdicava da arrecadação de parte do imposto, dos juros ou da multa a que tinha direito, do outro o contribuinte aceitava a legalidade da liquidação donde aquele resultara.

Todavia, com o decorrer do tempo esta jurisprudência, que contou sempre com a oposição do Prof. T. Ribeiro - vd. Anotação ao Ac. publicado na citada Revista - não conseguiu ganhar a unanimidade

neste Supremo Tribunal e foi perdendo força, de sorte que nos parece ser hoje minoritária.- vd por ex. o recente Ac de 29/11/95, Rec. nº 19 532.

E de acordo com esta última jurisprudência - trilhando o caminho traçado pelo saudoso Prof. - só se poderá considerar que um contribuinte, que tenha pago o imposto como meio de alcançar um benefício fiscal, renunciou ao direito de impugnar a sua liquidação quando se verificar um de dois pressupostos:

1º. - Por um lado, ter a lei que os concede, tácita ou expressamente, condicionado a sua aplicação à manifestação dessa renúncia.

2º. - Por outro, ter o contribuinte, o aceitar aquele benefício, renunciado implícita ou explicitamente à impugnação da liquidação do imposto.

O exposto evidencia que para a apontada questão são defendidas duas soluções, que se contradizem, sustentadas em fundamentos sérios, o que vale por dizer que sobre esta matéria não está firmada jurisprudência segura.

Por outro lado o despacho de que aqui se recorre é um despacho inicial proferido em 9/10/97, isto é, já no domínio da nova reforma do CPC.

E de acordo com a redacção introduzida por aquela reforma no art. 474 - aqui aplicável por força das disposições combinadas dos arts. 131º. e 2º., al f) do CPT - neste despacho só se poderá rejeitar liminarmente uma impugnação se se verificar algum dos requisitos nele previstos.

Ora, se bem atentarmos, a nova redacção do art. 474 do CPC só permite a recusa de uma petição inicial se nela forem cometidos erros grosseiros, como sejam, por ex., a falta de indicação da forma de processo ou do valor da causa, a omissão da identificação das partes ou da assinatura.

Deixou, assim, de ser fundamento de rejeição liminar, por ex., a manifesta improcedência da petição inicial.

Ora no caso *sub judice* é bem evidente que a petição inicial não enferma dos erros que permitem a sua recusa liminar.

Se assim é parece-nos claro estar vedada ao Sr. Juiz *a quo* a possibilidade de no despacho inicial, com o fundamento por ele invocado, rejeitar aquela petição ou julgar o Recorrente parte ilegítima e absolver da instância a Fazenda Nacional.

Termos em que os Juizes deste Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenam a baixa dos autos para que seja proferido novo despacho que não seja de teor idêntico ao agora revogado.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Vitor Meira* (votou a conclusão embora discorde dos considerandos quanto à impugnabilidade). — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Pagamento do imposto como condição da obtenção de benefícios fiscais. Reflexo desse pagamento na impugnabilidade da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O direito de impugnação de uma liquidação de que se discorda constitui um dos direitos fundamentais em matéria tributária.*
- 2 — *A supressão desse direito só poderá ter lugar quando a lei, claramente, o tipificar e ocorram as circunstâncias aí previstas ou quando o contribuinte, livre e voluntariamente, renunciar a esse direito.*
- 3 — *O DL 124/96 não condicionou a concessão dos benefícios por ele criados à renúncia da liquidação da impugnação, nem tão-pouco a previu.*
- 5 — *Assim, se o contribuinte pagou o imposto para aceder àqueles benefícios e não renunciou àquele direito não está impedido de impugnar a sua liquidação.*

Recurso n.º 22.360. Recorrente: Joaquim Fernando Pereira Guimarães; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Joaquim Fernando Pereira Guimarães dirigiu ao Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IRS referentes aos anos de 1991 a 1994 com o fundamento em preterição de formalidades legais.

O Sr. Juiz *a quo*, porém, recebida a impugnação, junta a resposta do Sr. Representante da Fazenda Nacional e junta informação dizendo que o Impugnante havia aderido ao regime previsto no DL n.º 124/96, proferiu de imediato decisão, julgando-o parte ilegítima e absolvendo a Fazenda Nacional da instância, por ter considerado que aquele “por efeito da dita adesão (tinha) perdido o direito de impugnar a liquidação, visto ter reconhecido a dívida respectiva”.

Inconformado com essa decisão o Impugnante recorreu para este Supremo Tribunal formulando as conclusões que se seguem:

1.ª - O Recorrente ao requerer a adesão ao regime excepcional do Dec. Lei 124/96, com a redacção dada pelo Dec. Lei 235/96, declarou expressamente nesse requerimento que “não prescinde da discussão em curso da legalidade da dívida”.

2.ª - É, assim, perfeitamente legítima a atempada impugnação deduzida contra a liquidação a que os autos se reportam e que dizem respeito ao IRS de 1991 a 1994 e respectivos juros compensatórios.

3.ª - O Dec. Lei 124/96 não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contenciosa simultânea, desde que atempada, e até antes o reconhece claramente quando alude aos “regimes previstos no CPT e nos diplomas relativos aos vários impostos”-art. 1.º., n.º. 1.

4.ª - Isso mesmo o reconhece o despacho do Sr. Ministro das Finanças de 14/1/97 e sobretudo o despacho do Sr. SEAF de 20/1/97, transmitidos pelo ofício-circular n.º. 749, de 23/1/97, publicado no Boletim do Contribuinte.

5.ª - Só se o referido Dec. Lei expressamente atribuisse ao pagamento imediato, nos termos do seu art. 3.º., a renúncia ao direito de impugnação, e que aquela poderia ser considerada, uma vez que só assim o interessado agia livre e conscientemente ao optar, prescindindo daquela garantia.

6.ª - De outro modo, como é o caso, está a cercar-se ao interessado o direito e a garantia a uma impugnação expressamente consagrada no n.º. 4 do art 268.º. da CRP., o que é até inconstitucional.

7ª. - Assim, deve a douda decisão recorrida ser revogada e proferido doudo Acórdão ordenando o prosseguimento da respectiva impugnação judicial.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que o DL 124/96 não limitava de nenhum modo a possibilidade de impugnação de um imposto que havia sido pago como forma de obtenção dos benefícios fiscais nele previstos.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

Na decisão recorrida foram fixados os factos que a seguir se indicam:

1. - O Impugnante deu entrada a esta impugnação em 7/2/97.
2. - Em 30/1/97 aderiu ao regime do DL 124/96, de 10/8.

III

Estando fixada matéria de facto impõe-se conhecer de direito.

1. - A questão decidenda é, como resulta do que atrás se deixou dito, a de saber que consequências se devem retirar do pagamento de um imposto quando este é feito como condição da obtenção de determinados benefícios fiscais.

Será que esse pagamento traduz uma aceitação da liquidação do imposto que foi pago?

Será que o mesmo deve ser entendido como uma renúncia à sua impugnação?

Quando esta questão surgiu, e foi objecto de ponderação judicial neste Tribunal, firmou-se uma corrente jurisprudencial, que se tomou maioritária e foi consagrada pelo Ac. do Pleno de 9/6/93, no sentido de que era judicialmente inimpugnável a liquidação de um imposto que havia sido pago como condição da obtenção de determinados benefícios fiscais, desde que se tivesse de facto aproveitado desses benefícios. - vd., entre outros, o citado Ac. no BMJ n.º 428, pg. 434 e Ac. de 10/5/89 na RLL, n.º 123, pg. 9.

Esta jurisprudência sustentou o seu entendimento no princípio de que o contribuinte que paga o imposto naquelas condições revela com esse pagamento a aceitação do acto de liquidação e a renúncia ao direito de a impugnar. Esse pagamento traduziria, assim, a realização de um acordo implícito entre o Estado e o contribuinte; de um lado o Estado abdicava da arrecadação de parte do imposto, dos juros ou da multa a que tinha direito, do outro o contribuinte aceitava a legalidade da liquidação donde aquele resultara e desistia da sua impugnação.

Todavia, com o decorrer do tempo esta jurisprudência, que contou sempre com a oposição do Prof. T. Ribeiro - vd. Anotação ao Ac. publicado na citada Revista - não conseguiu ganhar a unanimidade deste Tribunal, foi perdendo força, de sorte que os mais recentes Acórdãos têm propendido para a tese sustentada por aquele Mestre. - vd. por ex. os Acs. de 11/1/95, de 22/2/95 e de 29/11/95, Reccs. 17.903, 17.845 e 19.532.

A questão que se coloca para a nossa decisão é, como se pode ver, uma questão controversa e em aberto.

E nós nesta controvérsia alinhamos pela corrente que mais recentemente tem feito vencimento, por consideramos a melhor.

Com efeito, como muito bem salientava o saudoso Prof., só se poderá considerar que um contribuinte, que tenha pago o imposto como meio de alcançar um benefício fiscal, renunciou ao direito de impugnar a sua liquidação quando se verificar um de dois pressupostos:

1º. - Por um lado, ter a lei que os concede, tácita ou expressamente, condicionado a sua aplicação à manifestação dessa renúncia.

2º. - Por outro, ter o contribuinte, ao aceitar aquele benefício, renunciado implícita ou explicitamente à impugnação da liquidação do imposto.

É isto é, necessariamente, assim porque sendo o direito à impugnação um dos direitos fundamentais do contribuinte - vd. art. 19 do CPT - o mesmo só lhe pode ser retirado em circunstâncias claramente previstas na lei, ou nos casos em que ele, livre e voluntariamente, a ele renuncie.

Não se pode, assim, impedir o contribuinte de impugnar uma liquidação de que discorda a não ser que a lei preveja esse impedimento e se verifiquem as condições que o tipifiquem, ou quando ele claramente renuncie a esse direito.

É que o pagamento de um imposto e a impugnação do acto tributário de que ele decorre são realidades distintas praticadas por diferentes entidades, independentes uma da outra, pelo que em nenhum caso se pode retirar do pagamento - mesmo que este se faça como meio de obtenção de determinados benefícios criados por lei especial - uma presunção de concordância com a liquidação.

Se assim não se entendesse, como nota o Sr. Procurador Geral no seu douto parecer, estaríamos a impor aos contribuintes uma restrição ao seu acesso aos meios contenciosos de defesa dos seus direitos, o que feria os princípios consagrados nos arts. 20º. n.º 1 e 266º., n.º 4 da CRP.

Deste modo, no caso que ora nos importa, só se poderá sustentar a decisão recorrida se se concluir que no Dec.- Lei 124/96 existe disposição a condicionar a sua aplicação aos contribuintes que renunciem ao seu direito de impugnação do imposto que se paga, impondo-lhes essa renúncia, ou se se constatar que o contribuinte, de livre vontade, ao aceder aqueles benefícios desistiu daquele direito.

Ora se analisarmos o conteúdo do citado diploma de imediato se vê que não foi intenção do legislador condicionar a sua aplicação à renúncia, explícita ou implícita, do direito à impugnação do imposto.

Sendo assim, isto é, não tendo o legislador feito depender a aplicação daquele diploma de nenhuma renúncia do contribuinte aos seus direitos e garantias de defesa - nem tão-pouco nele se vislumbra qualquer sugestão nesse sentido - não pode o intérprete, ultrapassando a letra da lei e a vontade do legislador, atribuir ao falado pagamento consequências que ele não quis.

É, por outro lado, como já se disse, nada permite afirmar que o pagamento de um imposto revele concordância com a sua liquidação e possa significar a intenção do contribuinte em renunciar à sua impugnação.

Daí que a decisão recorrida só se pudesse manter na ordem jurídica se estivesse provado que o Recorrente tinha, livre e voluntariamente, renunciado ao seu direito de impugnação.

Porém, este facto não foi dado como provado pelo Tribunal recorrido.

Nem podia ter sido, pois que quando o Sr. Juiz *a quo* o notificou para dizer se mantinha interesse no prosseguimento da lide o Recorrente logo se apresentou a responder afirmativamente.

Sendo assim, como é, não há fundamento para que a decisão recorrida possa ser sufragada e mantida de pé.

Impõe-se, assim, manter a instância e prosseguir com a instrução dos autos, caso esta esteja por concluir, o que parece, tanto mais que se vê que o Sr. Juiz *a quo* mal teve conhecimento da adesão do Recorrente ao regime previsto no DL 124/96 proferiu a decisão recorrida, sem sequer ter mandado os autos ao visto do Ministério Público previsto no art. 140 do CPT.

O que impõe a remessa os autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância para tais fins.

Face ao exposto os Juizes deste Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância a fim de que a lide prossiga e se profira decisão que não seja de igual teor à agora revogada.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Alerto Costa Reis* — *Coelho Dias* — *Vitor Meira* (vencido de acordo com a declaração de voto que junto). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Entendo que o contribuinte que pede o pagamento com os benefícios previstos no Decreto-Lei nº 225/94 de 5 de Setembro não pode vir posteriormente impugnar a liquidação do imposto em dívida. Com efeito, pretendeu-se com o referido diploma, como resulta quer do seu preâmbulo quer dos seus vários preceitos, a regularização das dívidas dos contribuintes. Assim o artº 1º permite que os contribuintes satisficam o pagamento de obrigações cujo prazo de cobrança voluntária tenha terminado até 31 de Dezembro de 1993; o artº 3º permite que as infracções originadas pelo incumprimento da obrigação de imposto, designadamente as provenientes de autoliquidação ou retenção na fonte, possam ser regularizadas; o artº 4º permite ao director-geral das Contribuições e Impostos, sobre requerimento fundamentado apresentado pelo interessado, conceder os benefícios; o artº 12º refere a aplicabilidade do diploma ao incumprimento das obrigações para as instituições de previdência ou de segurança social ou das quotizações para o Fundo de Desemprego.

Significa isto que o âmbito de aplicação do referido decreto-lei são as dívidas fiscais ou às instituições supra-referidas. Só pode pois recorrer ao esquema de pagamentos nas condições aí previstas quem for devedor. Se o contribuinte não é ou não se considera devedor não satisfaz as condições de aplicabilidade do regime em causa pelo que não se justifica o recurso aos benefícios que nesse diploma se contemplam. Se o contribuinte apresentar um requerimento dizendo que não se considera devedor mas pretende usufruir dos benefícios em questão, afigura-se-nos que o director-geral terá que indeferir tal requerimento, nos termos do já referido artº 4º. Se o contribuinte não se considera devedor só tem que impugnar a liquidação efectuada pela administração fiscal, não fazendo sentido recorrer a um diploma destinado à cobrança de quantias que são devidas. Se o contribuinte entende que é devedor, paga ou pede os benefícios do Decreto-Lei nº 225/94; se entende que não é devedor, impugna a liquidação. Não se nos afigura ocorrer aqui qualquer violação do princípio da igualdade insito na Constituição da República Portuguesa. Só há violação do princípio da igualdade se forem tratadas de forma diversa situações iguais mas não

se forem tratadas de forma diversa situações diferentes como é o caso. Não ocorre, no entendimento que propugnamos, qualquer compressão ao direito de accionabilidade dos actos tributários. Todos os contribuintes podem, em perfeita igualdade, impugnar as quantias que a administração fiscal lhes exige e que entendem não serem devidas. Somente se concordarem com a dívida se justifica o pedido do benefício do pagamento em prestações. Mas se fizeram tal pedido assumiram-se como devedores daquelas quantias, não fazendo sentido virem posteriormente impugnar a dívida que voluntariamente consideraram existir e que pediram para pagar em prestações. Claro que a eventualidade de virem a perder a impugnação por improcedência desta é um risco que os contribuintes correm mas qualquer recurso comporta uma álea para o recorrente que tem que medir as vantagens e desvantagens do seu comportamento antes de decidir qual a opção a tomar. O que não parece curial é a assunção simultânea de duas estratégias assentes em princípios que se contradizem. O contribuinte não pode considerar-se simultaneamente devedor e não devedor conforme os efeitos que pretende. A aceitação desta dupla opção parece a consagração da máxima popular de que "só deve pagar impostos quem lhes não puder fugir" e não a da regra de que devem pagar impostos os contribuintes que a eles estejam sujeitos nos termos da lei.

Decidiríamos pois pela inimpugnabilidade da liquidação nos casos em que o contribuinte requereu os benefícios previstos no Decreto-Lei n.º 225/94.

Vitor Meira.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa efectuada na instância recorrida, não se inscreve nos poderes de cognição da Secção do Contencioso Tributária do STA nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1ª instância.*
- 2 — *O asserto vale para qualquer resultado probatório alcançado pela instância recorrida, nomeadamente o da fundada dívida sobre a existência e quantificação do facto tributário.*

Recurso n.º 22.423. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Daniel José Angelino Castro; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Inconformado com o acórdão do TT2ª Instância que negara provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª instância pela FªPª, que havia julgado procedente a impugnação deduzida por Daniel José Angelino Castro contra a liquidação do imposto de mais-valias, no

montante de 2 369 140\$00, relativo ao trespasse de um estabelecimento sito na Rua 1ª de Dezembro, 7, da freguesia de S. Clemente, do concelho de Loulé, veio o Representante da FªPª junto daquele tribunal recorrer, concluindo a sustentar que:

- o recorrido exercia a actividade de estação de serviço e recolha de veículos;

- apresentou na Repartição de Finanças de Loulé uma declaração mod. 2 de imposto de mais-valias, relativa aos elementos do activo immobilizado que tinha alienado, a qual (informação dos serviços de fiscalização tributária a fls. 5) continha incorrecções ou omissões que levaram à alteração da matéria colectável pelo chefe de repartição de finanças;

- tal competência assentou num poder de discricionariedade técnica apoiado na dita informação;

- ao contrário do acórdão recorrido, não resulta da prova produzida fundada dúvida sobre a existência do trespasse e quantificação, pelo que a liquidação impugnada deve manter-se.

Teria o acórdão recorrido violado os arts. 19º, § 3 e 5º do CIMV e 121º do CPT.

O Exmo Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento, porquanto a Rte limita-se a invocar erro na fixação dos factos materiais da causa feita no acórdão recorrido, o que excede os poderes de cognição deste tribunal.

Das instâncias vêm comprovados os seguintes factos:

1º) Daniel José Angelino Castro esteve colectado pela Repartição de Finanças de Loulé, em Contribuição Industrial, Grupo B, com referência ao exercício da actividade de "Estação de Serviço, Recolha e Lavagem de Automóveis e Óleos e seus Derivados" desde 1972 (informação de fls. 13 dos autos).

2º) Em 29.06.1983 Daniel José Angelino Castro e sua mulher celebraram um contrato de arrendamento com Manuela Martins Dias pelo qual os primeiros como donos de um prédio urbano sito na Rua 1º de Dezembro nº 7 da freguesia de S. Clemente, do concelho de Loulé, deram de arrendamento ao referido Dias, um armazém com duas casas de banho e dois vestiários, que faziam parte do prédio em causa inscrito na matriz sob o nº 4602.

O contrato teve início em 1 de Abril de 1983, por 2 anos, com prorrogações sucessivas por um ano, em prestações mensais de 90 contos, destinando-se o armazém arrendado ao exercício do comércio de fazendas, sapatos, artigos de beleza, supermercado, bijuterias, quinilharia, mobílias, electrodomésticos, campismo.

Aos senhorios ficou reservado o direito da preferência no trespasse do estabelecimento comercial instalado no prédio (fotocópia da escritura pública, autenticada, de fls. 6 a fls. 11 dos autos).

3º) Em 10-10-1983 o Daniel José Angelino Castro cessou a sua actividade, tendo apresentado em 28 de Outubro de 1983 na Repartição de Finanças de Loulé a declaração mod. 3-A a que se referia o artº 38º do CCI e a declaração mod. 2 a que se referia o artº 218º do C.I.M.V., pela alienação de bens do seu activo immobilizado (fls. 13 a 17 dos autos).

4º) Na declaração modelo 2 o ora recorrido mencionou as menos-valias e as mais-valias realizadas pela alienação de bens do activo immobilizado, com totais, respectivamente, de 70.448\$00 e 169.776\$00, a que correspondia a tributação de 99.328\$00 (doc. fls. 14 e fls. 15).

5º) Os elementos do activo immobilizado alienados e referidos na declaração modelo 2 foram totalmente adquiridos por Manuel Martins Dias pelo preço global de 2.500.000\$00 (depoimentos constantes dos autos e acta da Comissão de Revisão (fls. 107 dos autos).

6º) O adquirente Manuel Martins Dias adquiriu as mercadorias e ferramentas por 2.500.000\$00, por ter interesse na ocupação do imóvel onde o Daniel José Angelino Castro exercera a sua actividade e por estar convencido de que realizaria mais rapidamente do que o Daniel, o valor da referida aquisição (depoimentos das testemunhas fls. 113, fls. 114 e fls. 122).

7º) A firma Manuel Martins Dias sempre utilizou o armazém arrendado para a venda de sapatos, mobílias, fazendas e supermercado de acordo com o contrato e com o exercício habitual do seu ramo de actividades (depoimentos das testemunhas fls. 113, 114 e 122).

8º) Em 29.2.1984 foi prestada informação pelos Serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Faro na qual constava "Nada se averiguou em contrário do que consta da presente declaração", sendo a mesma prestada sobre a declaração modelo 2 do C.I.M.V. apresentada pelo ora recorrido (doc. fls. 5 dos autos).

9º) Em 22.1.1986 foi prestada informação pelos Serviços de Fiscalização Tributária de Faro, do seguinte teor:

"Em aditamento à informação prestada em 29 de Fevereiro de 1994 na declaração modelo 2 do Imposto de Mais Valias, referente ao contribuinte acima mencionado, tenho a honra de informar V. Exª de que, nesta data, tomei conhecimento, através de afirmações de pessoas com credibilidade e conhecimentos do assunto em causa, que o estabelecimento onde o contribuinte exercia a actividade acima citada, foi trespassada por este, a Manuel Martins Dias, pela quantia de 20.000.000\$00, sendo 14.000.000\$00 pagos em dinheiro, e os restantes 6.000.000\$00 em letras" (doc. fls. 5 dos autos).

10º) Tempos antes de 22.1.1986 a firma Manuel Martins Dias foi fiscalizada sem que tivessem sido encontrados elementos relativos ao trespassse (depoimento de fls. 43 verso).

11º) A informação referida no nº 9º teve por base afirmações feitas ao funcionário dos serviços de fiscalização por pessoa por ele não identificada por compromisso assumido pelo informante (depoimento de fls. 43 verso).

12º) O Ora recorrido reclamou das mais-valias fixadas para a Comissão de Revisão, a qual em 18.4.1986 fixou as mesmas em 19.742.830\$00, tendo referido:

"A Comissão de Revisão da matéria colectável, devidamente reunida, analisou, cuidadosamente a reclamação apresentada e os fundamentos invocados os quais se resumem a que, o reclamante afirma que não recebeu qualquer importância como trespassse do local, tendo apenas optado por arrendamento que achou justo, e tendo vendido as mercadorias e ferramentas por 2 500 contos; porém, havendo o cuidado de obter-se a verdade aguardaram os serviços tributários desde a data da cessação em 10.10.1983, até agora, a fim de se apurar o que na realidade se passou, e por diversas fontes, merecedoras de crédito concluíram que, afectivamente, além da venda de mercadorias e ferramentas houve, na realidade, o trespassse, tendo o reclamante recebido, no todo, 20.000.000\$00, sendo catorze mil contos em numerário a 6.000.000\$00 em letras, e, neste termos esta Comissão deliberou indeferir a reclamação acrescentada e fixar as mais-valias no montante de 19.742.830\$00 com estes fundamentos e os constantes da informação dos Serviços de Fiscalização Tributária que esta Comissão aceita e que

aqui se dão como integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, bem como o parecer do Senhor Chefe da repartição de Finanças do Concelho de Loulé, corroborando os mesmos fundamentos.

Dado que a reclamação foi totalmente desatendida, esta Comissão fixa, a título de custas o agravamento de 1 000\$00 nos termos legais" (fls. 107 dos autos).

13º) Na instrução da reclamação da fixação da matéria colectável foi prestada informação em 11.4.1986 da qual constava que "analisados todos os elementos relacionados com o pedido do reclamante e colhendo outros dados no exterior, nada tenho a opor à informação prestada em 22 de Janeiro do ano em curso, pelo Senhor Perito de Fiscalização Tributária deste distrito "nomeadamente a matéria colectável sugerida de 19.742.830\$00 por se me afigurar a mais correcta para a actividade exercida em 1983" (informação e doc. de fls. 108 dos autos).

14º) Em consequência da fixação das mais-valias em 19 742 830\$00 foi apurado o imposto no montante de 2 369 140\$00 que o recorrido pagou em 12.5.1986 (inf. de fls. 13 dos autos).

O acórdão recorrido, depois de assentar que nada impedia o tribunal a quo de apurar os pressupostos em que se fundara a liquidação em causa, debruçou-se sobre os meios de prova indicados pela Rte F^ªP^ª (o depoimento de testemunhas de fls. 122 e a informação dos SFT, a fls. 43v, concluindo que a liquidação das mais-valias no montante de 19 742 830\$00 assentava no pressuposto da existência de um recebimento de um trespasse de 20 000 000\$, que era facto tributário que não tinha sido provado.

E que, "resultando da prova produzida a fundada dúvida sobre a sua existência e quantificação (do aludido facto tributário), havia que proceder à anulação do acto impugnado, por violação de lei e na falta de um pressuposto substancial para a tributação exigida (art. 121º e 120º/a) do CPT).

A Rte visa reagir contra este juízo, fundamentalmente, porque não teria resultado da prova produzida fundada dúvida sobre a existência e quantificação daquele facto tributário, pelo que se devia manter a liquidação impugnada na ordem jurídica.

O que significa que a controvérsia se instalou acerca dos juízes de facto, assentes em presunções judiciais ou naturais, de que o tribunal do julgamento de facto era lícito socorrer-se como simples elementos de prova a apreciar livremente se serviu para formular para formular o resultado probatório - o estado de dúvida fundada sobre a realidade dos acontecimentos a integrar nos pressupostos enunciados na norma de incidência tributária que teria fundado a liquidação impugnada.

Fora de questão ficou a eventual ofensa de lei ou vício interpretativo decorrente da integração dos factos provados ou daquele dito estado de dúvida fundada na lei, quer da incidência tributária, quer da lei que regula a força probatória de certas provas ou exige certa espécie de prova para a existência de um facto.

Compreende, assim, a controvérsia apenas pretensos erros na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa, cujo conhecimento não se inscreve nos poderes de cognição desta formação do STA "em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância - art. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPCivil - cfr. Acs deste tribunal de 1.1.94, rec. 16 772 e jurisprudência do STJ, de que é exemplo o de 11.4.85, em BMJ 346/215.

Daí, que a pronúncia de facto da 2ª instância seja de acatar por este tribunal, que a não pode rever (art. 729º/2 do CPC).

Quanto à pretensa infracção de preceitos, anote-se que a invocação vem desacompanhada de questionamento que a funde, pelo que não é de apreciar.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 6 de Maio de 1998 — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição à execução fiscal – Responsabilidade subsidiária – Natureza – Art.º 16º do C.P.C.I. – Dec. Lei 68/87 – Art.º 13º do C.P.T. – Aplicação no tempo – Art.º 29º n.º 4 da Constituição – Questões novas – Inconstitucionalidade – Conhecimento oficioso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art.º 16º do C.P.C.I. consagra uma responsabilidade ex lege, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comportamento individual do gerente ou administrador, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva, estando aquele colocado como que na posição de “fiador legal”.*
- 2 — *Tanto aquele normativo como o art.º único do Dec. Lei 68/87 e art.º 13 do C.P.T. consagram uma responsabilidade de natureza civil, que não penal ou contra-ordenacional pelo que lhes não é aplicável o art.º 29º n.º 4 da Constituição – aplicação da Lei mais favorável.*
- 3 — *Aqueles últimos normativos não têm carácter interpretativo nem vocação retroactiva, aplicando-se apenas para futuro.*
- 4 — *Os pressupostos da responsabilidade dos gestores têm natureza substantiva, sendo definidos pela lei vigente ao tempo da respectiva ocorrência.*
- 5 — *O art.º 2º n.º 1 do Dec. Lei 154/91, que aprovou o C.P.T., contempla apenas a aplicação imediata, nos processos pendentes, das respectivas normas de natureza processual ou adjectiva.*
- 6 — *Os recursos jurisdicionais, pré-determinados ao reexame da decisão recorrida, não apreciam questões novas, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.*
- 7 — *Este só existe, no que tange à inconstitucionalidade quando está em causa ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental.*

Recurso n.º 22.530 em que é Recorrente Pedro Miguel Santos Sampaio Nunes e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Pedro Miguel Santos de Sampaio Nunes, do acórdão do T.T. de 2.ª Inst., proferido em 25 Fev. 97, que negou provimento ao recurso que aquele interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal n.º 711/84, da 1.ª Rep. Finanças de Coimbra, originariamente instaurada contra Sanurb – Saneamento, Urbanização e Trabalhos de Engenharia, Lda., e que contra si revertera.

Fundamentou-se aquele aresto em que, respeitando as dívidas exequendas aos anos de 1981, 1982, 1985 e 1986 (Cont. Indus., Impo. Prof., e juros compensatórios), não lhes é aplicável o Dec. Lei 68/57 nem o art.º 13 do C.P.T. mas, antes, o art.º 16º do C.P.C.I. pois “aqueles têm natureza substantiva e inovadora pelo que só poderão aplicar-se aos factos tributários nascidos posteriormente à sua entrada em vigor – vd. art.º 12º do C. Civil”, como é jurisprudência corrente que cita, e “a dívida e a responsabilidade pelo seu pagamento nascem com o facto tributário”, constituindo a reversão “um mero pressuposto processual destinado unicamente a tornar efectiva a responsabilidade de um obrigado que verdadeiramente já o era em função de Lei ou contrato anterior”, sendo que o art.º 2º do Dec. Lei 154/91, de 23/4, que aprovou o dito C.P.T. apenas se refere “à regulação das relações processuais pendentes” e não às respectivas “relações substantivas materiais... reguladas por normas substantivas” nem “fazia sentido o legislador optar por um regime substantivo de relações materiais diferente do que resultaria da Lei geral”, além de que as preditas normas não têm carácter sancionatório ou penal, pois “não visam sancionar penalmente, através da aplicação de multas ou de coimas, o comportamento dos gerentes” mas sim “instituir um regime de responsabilidade civil dos gerentes ou administradores pelos débitos fiscais das sociedades por eles geridas e, sendo assim, não lhes é aplicável o art.º 29º da Constituição”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - O douto Acórdão recorrido considerou aplicável ao julgamento da invocada legitimidade do recorrente, na execução contra si revertida, na qualidade de gerente, por dívidas fiscais anteriores a 1987, o disposto no artigo 16º do C.P.C.I.

2ª - Todavia, tal dispositivo legal não deveria ter sido aplicado, na estrita medida em que o mesmo padece de inconstitucionalidade material, por violação dos seus artigos 2º, 13º, 61º n.º 1, 62º e 81º al. f) da Lei Fundamental.

3ª - Em particular, o regime de responsabilidade objectiva (ou de presunção inilidível de culpa, o que vai dar ao mesmo), em tal disposição consagrado, viola os princípios do Estado de Direito e da Justiça, consagrado no art.º 2º da nossa Constituição.

4ª - E viola igualmente o princípio da igualdade, na medida em que, por um lado, coloca o Estado, enquanto credor de sociedades comerciais, em posição de privilégio que nada justifica e, por outro lado, em que premeia o gerente que abandona as suas funções, em prejuízo do gerente que, contra as adversidades do mercado e sem qualquer vislumbre de culpa na gestão, permanece à frente dos destinos da empresa.

5ª - Não se considerando a invocada inconstitucionalidade, sempre deveria ser-lhe aplicado ao julgamento da alegada ilegitimidade o que

vem disposto no artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, na medida em que este diploma consagra um regime mais favorável que o seu predecessor.

6ª - Ao invés do que se afirma no douto Acórdão recorrido, o mencionado art.º 16º do CPCI reveste as características de uma norma fiscal de sanção pelo que, por aplicação do disposto no art.º 29º n.º 4 da Lei Fundamental, deveria ter-se aplicado, aos autos de oposição que subjazem ao presente recurso, o referido regime mais favorável.

7ª - Por fim, mesmo que se não desse guarida à matéria jurídica anteriormente sustentada, sempre o douto Acórdão recorrido deveria ter feito aplicação do que se dispõe no art.º 13º do C.P.T., por força do que se dispõe no artigo 2º do diploma legal que o aprovou.

8ª - Ao contrário do que se infere do douto acórdão recorrido, o referido artigo 2º não manda aplicar, aos processos pendentes, apenas as normas de natureza processual, mas, antes, todas as normas, substantivas ou adjectivas, contidas no Código.

9ª - Em qualquer caso, sempre seria de interpretar o referido do art.º 2º do Decreto-Lei n.º 154/91, como abrangendo também as normas referentes à responsabilidade subsidiária dos gerentes, na medida em que, na dúvida, é evidentemente esse o caminho interpretativo mais certo, mais coerente com os valores sociais hoje prevalentes.

10ª - Nestes termos, impunha-se que o douto Acórdão recorrido tivesse constatado e declarado, face ao probatório, a evidente ilegitimidade do ora recorrente para a execução contra si revertida, nos termos do que se dispõe no artigo 286º n.º 1 al. b) do Código de Processo Tributário.

11ª - Não o tendo feito, o douto Acórdão recorrido violou, nomeadamente, os arts. 2º, 13º, 29º, 61º, 62º, e 107º da Constituição, o Decreto-Lei n.º 68/87, o artigo 13º do C.P.T. e o artigo 2º do diploma que o aprovou.

Termos em que deverá proceder o presente recurso, revogando-se o douto Acórdão recorrido, considerando-se o ora recorrente parte ilegítima na aludida execução, ou ordenando-se o prosseguimento dos autos para análise da matéria de facto, à luz de enquadramento jurídico que se conforme com os ditames da Lei Fundamental”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Magistrado do M.P. emitiu o seguinte parecer:

“No acórdão recorrido, fez-se correcta interpretação e aplicação da lei quando se decidiu pela inaplicabilidade do art.º 13º do C.P.T., quer na perspectiva da retroactividade de lei sancionatória mais favorável, quer na da interpretação do art.º 2º do D.L. n.º 154/91, de 23 de Abril.

O recorrente alega, ainda, a inconstitucionalidade material do art.º 16º do C.P.C.I., por violação dos princípios do estado de direito e de justiça e da igualdade. Ora essa questão não foi tratada pelo tribunal “a quo” (sendo certo que não foi alegada no recurso), pelo que constitui questão nova.

E não é questão de conhecimento oficioso porque não é caso (nem vem alegado que seja caso) de violação de direito fundamental essencial (cfr. o Ac. do Pleno da 1ª Secção, de 26-6-95 in A.D. 409 pág. 84).

Mas, mesmo que tal questão pudesse ser conhecida, a alegação de inconstitucionalidade material não procederia pelas razões apontadas no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 328/94, de 13-4-1994 in BMJ 496-47 que, embora tirado sobre a interpretação do art.º 13º do C.P.T., vale para o art.º 16º do C.P.C.I.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1 – Com base na falta de pagamento de dívidas provenientes de contribuição industrial de 1986, no montante de 6.566.811\$00, de contribuição industrial de 1985, no montante de 6.977.386\$00, de contribuição industrial de 1982, no montante de 7.272.045\$00, contribuição industrial de 1981, no montante de 680.122\$00, de imposto profissional de 1982 no montante de 1.075.756\$00 e de juros compensatórios relativos ao ano de 1982, no montante de 180.213\$00, foi instaurada execução fiscal contra a sociedade “Sanurb – Saneamento, Urbanização e Trabalhos de Engenharia, Lda.” – vd. fls. 50 a 54 dos autos.

2 – Verificada a insuficiência patrimonial da originária executada para pagamento das supra identificadas dívidas, a execução reverteu contra os seus sócios gerentes e, entre estes, o aqui oponente – vd. fls. 55 e 56.

3 – O oponente foi citado para a execução como responsável subsidiário em 5 de Abril de 1994, tendo apresentado a petição de oposição em 29 de Abril de 1994 – vd. fls. 58 e 57.

4 – A Sanurb constituiu um projecto empresarial baseado num estudo de viabilidade económica que assegurava ter a área do saneamento básico e das infra-estruturas boas perspectivas, dado constituir uma aposta da generalidade das autarquias locais.

5 – O financiamento e arranque da empresa foi assegurado por empréstimo da Comissão Interministerial de Financiamento dos Retornados (C.I.F.R.E.) e da Caixa Geral de Depósitos.

6 – O contrato em que foi firmado o mencionado apoio financeiro impunha condições quanto aos sectores de actividade em que a sociedade podia operar, quanto à reposição em flexibilidade do parque de máquinas, bem como quanto a qualquer alteração do Pacto Social, incluindo a estrutura do corpo de sócios.

7 – No sector das obras públicas, sentiram-se os efeitos da recessão Nacional e Internacional do início dos anos oitenta.

8 – A inflação e as taxas de juros atingiram valores que criaram desajustamentos nos preços das obras, cuja execução se prolonga no tempo.

9 – Os clientes da Sanurb eram exclusivamente Câmaras Municipais e outras entidades públicas.

10 – Várias entidades, em especial as Câmaras Municipais, atrasaram os seus pagamentos, multiplicando a emissão de declarações de dívida.

11 – Com as declarações de dívida não era possível comprar os materiais necessários para o andamento das obras nem podiam ser pagos os salários dos trabalhadores afectos às obras.

12 – As declarações de dívida também deixaram de ser aceites pelas entidades bancárias para cobrança de créditos.

13 – A sociedade tentou diversificar o seu âmbito de actuação mas não dispunha dos capitais e de um parque de máquinas e de equipamentos que lho permitissem.

14 – Na sequência de medidas adoptadas pelos responsáveis da sociedade, todo o património foi guardado e conservado.

15 – A sede social e o estaleiro foram penhorados num processo de execução fiscal, para pagamento de contribuições à Segurança Social, tendo sido vendidas em hasta pública.

16 – A sociedade não tinha mais património.

17 – O oponente foi designado gerente da Sanurb, em Assembleia Geral de sócios realizada em 3-10-78.

18 – Tendo, a partir de 1981, desempenhado funções em organismos públicos como a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

19 – Por despacho ministerial de 19-10-83, publicado no D.R., II Série, de 5-12-83, foi dada por finda a comissão de serviço do oponente naquela Misericórdia – vd. fls. 30.

20 – O oponente figurou como gerente nas declarações mod. 2 de cont. industrial dos exercícios de 1983 e 1984, apresentadas em 1984 e 1985 – vd. fls. 59 e 66.

21 – Dou como integralmente reproduzido o mapa de provisões de fls. 67.

22 – Na acta n.º 21, junta de fls. 31 a 37, o oponente responsabiliza-se pela conclusão das obras de Alvaiázere – vd. fls. 37.

23 – Em 6-3-79, foi celebrada escritura de adjudicação de empreitada de montagem da rede de saneamento em diversos troços da Zona Industrial Norte da cidade de Coimbra, na qual interveio o oponente – vd. fls. 81 a 85.

24 – Em 7-3-79, foi celebrado idêntico contrato referente ao “abastecimento de água a Coimbra – Zona Industrial, Zona Baixa, e Sector Rural (Norte) – alimentação a partir do reservatório do Alto dos Cinco Reis”, no qual interveio o oponente – vd. fls. 86 a 89.

25 – Dou como reproduzido o documento de fls. 90, no qual a sociedade executada declara que o oponente é seu gerente. Está esta declaração datada de 14-11-78.

26 – Na declaração de registo no I.V.A., apresentada em 27-2-85, o oponente figura como gerente da executada – vd. fls. 91 a 94.

27 – Considera-se reproduzido o teor dos docs. de fls. 111 a 119.

28 – Na Assembleia Geral realizada em 25-7-83, o oponente “relembrou à A.G. a questão de, pelo cargo público que ocupa, também não poder continuar a participar na gerência da Sanurb, pelo que solicitou a sua substituição. Aliás, a sua permanência como gerente da empresa, como é do conhecimento de todos os sócios, deve-se apenas para permitir que o Sr. Eng. Fernando Leal Machado, se mantivesse com os poderes da procuração para exercer as funções efectivas de gerência, que vem exercendo desde o arranque da empresa e que é imposição relacionada com o contrato que a Caixa Geral de Depósitos... A A.G. deliberou proceder a esta substituição no mais curto prazo de tempo...” – vd. fls. 31 e 32 e 33 que se dão como reproduzidas.

29 – A Sanurb, no ano de 1984, solicitou repetidamente, tanto à Caixa Geral de Depósitos como ao Banco Borges e Irmãos, apoios para continuar a desenvolver a sua actividade – vd. fls. 39 a 47 que se consideram aqui integradas.

30 – A execução movida contra a Sanurb, que reverteu contra o oponente, tinha o n.º 711/84 E e aps., I.ª Rep. de Finanças de Coimbra – vd. fls. 57.

31 – Os sócios gerentes da executada empenharam-se para que aquela se apresentasse e se evitasse o seu encerramento, tendo inclusivamente injectado cerca de 5 mil contos na empresa, procurando a sua reanimação.

32 – Os factos referidos nos antecedentes n.ºs 7, 8, 10, 11 e 12 provocaram os problemas económicos e financeiros da sociedade executada.”

Vejamos, pois:

Constitui jurisprudência constante que o art.º 16º do C.P.C.I. consagra uma responsabilidade *ex lege*, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comporta-

mento individual do gerente ou administrador, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva.

Cfr., por todos, os Acs. deste Tribunal, de 18 Jan. 89 in Acs. Dout' 332/3-1070, de 24-10-90 rec. 12.685, de 24-1-90 rec. 12.007 e abundante bibliografia aqui citada e de 24-4-90 in cit. 355-859.

Tal regime foi, todavia, profundamente alterado pelo Dec. Lei 68/87 e pelo C.P.T. – art.º 13.

Ele não é, todavia, aplicável nos autos, ao contrário do que preten- de o recorrente.

Desde logo, não tem natureza interpretativa nem carácter retroacti- vo, como é igualmente unânime e numerosa jurisprudência deste tri- bunal.

Cfr. por mais recentes, os Acs. de 1 Jul. 92 rec. 13.890, 8 Out. 91 e 11-12-91 – Pleno – in Acs. Dout' 367, págs. 891 e 902, respectiva- mente, 2 Out. 91 rec. 13.359, 2-5-91 rec. 13.102, 6-3-91 rec. 10.491, 6-2-91 rec. 12.992, 22-1-91 rec. 13.050 e, ainda mais recentemente, de 3-12-97 rec. 20.295, 8 Out. 97 rec. 21.628, 25-6-97 rec. 21.606, 19-6- 97 rec. 19.104, 7 Mai. 97 rec. 20.055, 9 Out. 96 rec. 20.913, 2-10-96 rec. 20.201, 26-6-96 rec. 20.411, 22-5-96 rec. 20.412, 13.3.96 rec. 20.995.

E, por outro lado, o art.º 13º do C.P.T. não tem natureza adjectiva, no sentido processual.

É, na verdade, entendimento comum, que a lei processual é de apli- cação imediata, aos processos pendentes, ainda que sem eficácia retroactiva, pelo que não afecta os actos praticados nem os respectivos efeitos já produzidos.

Cfr. Manuel Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, pág. 40 e segs.

É, aliás, o que dispõe o art.º 3º do C.P.T. que se refere unicamente, como logo resulta da sua própria letra, “ao processo tributário”, isto é, “às disposições do C.P.T., de natureza verdadeiramente processual e não às normas de natureza substantiva, caso em que a regra geral é a da aplicação irretroactiva da Lei nova, conforme o n.º 1 do artigo 12º do C.C.”.

Cfr. C.P.T., comentado por Lima Guerreiro e Dias Mateus, pág. 29.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, do art.º 2º do Dec. Lei 154/91, que o aprovou.

Todavia, a matéria da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas sociais, nomeadamente a dos respectivos pressupostos, é obviamente de natureza substantiva e não processual. Desta última natureza é sim o modo da sua efectivação ou realização. Mas este nem sequer foi alte- rado, do C.P.C.I. para o C.P.T.: arts. 146º e 211º, e 239º n.º 2 e 318º, respectivamente.

Tal como acontece com as normas que definem os elementos essen- ciais dos impostos (incidência real e pessoal, isenções, taxa, benefícios fiscais em geral), é o momento em que ocorre o pressuposto de facto ou facto tributário que determina a norma aplicável que só pode ser a vigente em tal altura.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, C.P.T., Anotado, 2ª edição, pág. 129, nota 2.

O que, aliás, está em pleno acordo com o disposto no art.º 12º do Cód. Civil.

Na verdade, aí se preceitua que a lei só dispõe para futuro, presu- mindo-se ressalvados, quando retroactiva, os efeitos já produzidos pelos factos que ela se destina a regular – n.º 1.

O que se reitera na primeira parte do seu n.º 2: em relação aos factos novos, é que a Lei nova atinge os princípios legais relativos às respectivas condições de validade substancial ou formal ou referentes aos seus efeitos.

Ora, é justamente o caso: do que se trata é, como se disse, de definir os pressupostos da responsabilidade dos gestores.

Nem se compreenderia que tal responsabilidade fosse fixada por pressupostos que, na altura da prática do facto, o devedor não podia prever.

E se as legítimas expectativas dos contribuintes devem ser defendidas das agressões arbitrárias do fisco – princípio da segurança jurídica – não é menos certo que aquelas devem igualmente ser consideradas em relação ao credor tributário pois, bem assim, podem sair frustradas pela aplicação retroactiva de uma lei fiscal mais favorável ao contribuinte – tendo-se todavia sempre de remissão a lei sancionatória penal ou contra-ordenacional, nos termos do art.º 29º n.º 4 da Constituição.

Mas não é o caso, tratando-se, antes, de mera responsabilidade civil.

No regime do art.º 16º do C.P.C.I., aqueles responsáveis subsidiários estavam colocados como que na posição de “fiadores legais” – cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 197 2, pág. 301 –, estando em causa “uma garantia acessória” – cfr. Rodrigues Pardal e outro, C.P.C.I Anotado, 2ª edição, pág. 134.

Nem sequer a responsabilidade, pelas “multas”, ali previstas, tinha aquela natureza sancionatória pois que o era apenas pelo respectivo pagamento, em paridade com as dívidas por impostos, “só se efectuando em via executiva, pressupondo assim a prévia aplicação da multa à entidade colectiva infractora”, ao contrário do que dispunham, por exemplo, os arts. 63º do C.I.P., 80º do C.I.C., 147º do C.C.F., 50º C.I.M.U. e 109º do C.I.T., em que havia “uma atribuição de responsabilidade penal, directa e própria, porque fazer incorrer solidariamente numa multa é o mesmo que colocar os responsáveis na posição de autores da infracção” – cfr. Rodrigues Pardal, cit., pág. 135.

E de natureza civil – extracontratual ou delitual – é a responsabilidade definida no Dec. Lei 68/87 e art.º 13º do C.P.T..

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, o acórdão deste tribunal, de 25 Set. 93, rec. 16.070, para cujos fundamentos, *brevitatis causa*, se remete, dada a respectiva publicação em *Apêndice ao Diário da República*.

O recorrente alega ainda a inconstitucionalidade do mesmo art.º 16º, nomeadamente por violação dos princípios do estado de direito, da justiça e da igualdade.

Todavia, tais questões não foram levantadas perante o tribunal a quo, que assim as não examinou, pelo que se trata de questões novas sobre que os recursos, pré-determinados ao reexame da decisão recorrida, não podem equacionar.

Como é jurisprudência constante – cfr., por todos, os Acs. de 31-1-96 rec. 19.646, de 19-X-95 rec. 19.319, de 11-X-95 rec. 15.445 e de 10 Out. 95 – Pleno – in Acs. Dout’ 409-85.

Nem aquelas são de conhecimento officioso pois não está em causa qualquer ofensa ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

Cfr., por todos, o Ac. deste Tribunal – Pleno da 1ª Secção – de 26-6-95 in Ac. Dout’ 409-84.

(Num breve parêntesis, todavia, e para elucidação do recorrente, refira-se que tanto o Tribunal Constitucional como o S.T.A. se decidi-

ram já pela conformidade material daquele preceito com a Constituição da República: cfr., respectivamente, o Ac. de 13-4-94 in BMJ 436-47 e os de 14 Fev. 96 in Ac. Dout' 418-1154, de 26-6-96 rec. 17.179 e de 27-11-96 rec. 20.782).

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

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

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alfredo Anibal B. Coelho Madureira*. — Estive presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Recursos. Poderes de cognição do STA — Secção de Contencioso Tributário. Falsidade do título executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do art. 21º, 4, do ETAF, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos t.t. de 1º Instancia e pelos de t. fiscais aduanet-ros.*
- 2 — *A falsidade do título executivo reconduz-se, apenas, à sua desconformidade com os elementos que certifica e lhe servem de suporte, nessa medida constituindo o fundamento de oposição à execução previsto na al. c) do nº 1 do art. 286º do CPT.*

Recurso nº 22.551 de que é recorrente Belina Veríssimo de Jesus Soares e recorrido a Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº. Consº. Dr. Coelho Dias.

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

1. Belina Veríssimo de Jesus Soares, inconformada com o acórdão do TCA, 2ª. Secção, de fls. 43, tirado em 23.9.97, no qual se negou provimento ao recurso que interpusera da sentença de fls. 24, que julgára improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal para cobrança de IA, IVA e juros compensatórios, no montante global de 5.314.928\$50, daquele acórdão veio recorrer para este STA, assim concluindo, em síntese, a alegação do recurso:

- O Mmo. Juiz de 1ª instância não considerou matéria alegada relevante para uma boa decisão da causa, nomeadamente a invocada nos arts. 7º a 13º da petição da oposição, sendo que ofereceu prova da mesma;

- Impunha-se, por isso, que o T.T. de 2ª Instancia ordenasse a baixa dos autos para se produzir a prova oferecida, já que a factualidade alegada é relevante para apurar da veracidade do título executivo;

- O qual não pode deixar de ser falso, porquanto certifica que importou o veículo em causa, o que não sucedeu, pois alguém se serviu, abusivamente, da sua identidade para o importar;

- A exigência do imposto traduziria aproveitamento, pelo Estado, de acto criminoso em prejuízo da oponente, com violação do princípio consagrado na al. b) do art. 9º da CRP;

- A falsidade alegada, porque influi, decisivamente, nos termos da execução, é relevante, nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 286º do CPT;

- O acórdão recorrido violou, assim, as invocadas normas, bem como o n.º 1 do art. 511º, e o n.º 4 do art. 712º, ambos do C.P.Civil, pelo que deve ter revogado, julgando-se a oposição procedente ou ordenar-se a baixa dos autos à instância, para ser produzida a referida prova.

1.1. Não houve contra-alegações.

1.2. O Exmo. Magistrado do M.º. junto deste STA emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

1.3. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Vem fixada a seguinte factualidade:

“a) A execução fiscal n.º 101433.1/95, da Repartição de Finanças de Odivelas tem por base uma certidão de dívida, onde consta que a oponente é devedora à Alfândega de Lisboa, da importância de 5.314.928\$00, proveniente de I.A. (537), no valor de 3.913.400\$00, de IVA (522), no valor de 835.278\$00 e de juros compensatórios s/ IVA (651), no valor de 566.250\$00, sendo devidos juros de mora a partir de 6.3.95, nos termos do D.L. n.º 49168 de 5-8-69 e art. 109º do CPT (cf. doc. de Fls. 16 e inf. de fls. 15).

b) A oponente foi citada, pessoalmente, em 28-4-95 (cf. doc. de Fls. 18).

c) A oponente deduziu a presente oposição em 15-5-95.

d) Os impostos exequendos respeitam a importação de veículo automóvel da marca BMW, n.º de quadro WBSAK030912196848 para o qual foi requerido o regime de isenções fiscais aplicáveis às importações definitivas de bens particulares, proveniente de um Estado Membro da C.E. (D.L. 467/88 de 16-12), tendo o mesmo sido importado com isenção de I.A. e de I.V.A., vindo a ser liquidado o imposto exequendo, por se ter detectado que os documentos do referido veículo são falsos, pelo que não foram satisfeitos os requisitos exigidos pelo citado D.L. n.º 467/88 (cfr. doc. de fls. 10 e 11).”

2.1. Face a esta factualidade e analisando os fundamentos do então interposto recurso, ponderou o acórdão recorrido, depois de definir os contornos da falsidade do título executivo, fundamento de oposição à execução previsto na al. c) do n.º 1 do art. 286º do CPT, que a Mmª. Juíza actuara correctamente ao conhecer do pedido nos termos do art. 132º do CPT, ou seja, sem produção da prova oferecida, porquanto a falsidade invocada pela recorrente se traduzia em falsidade intelectual ou ideológica e não material, radicando no facto de, não tendo importado o veículo em causa, nem o tendo possuído, a liquidação dos tributos se dever ao uso indevido e abusivo do seu nome na importação daquele, pelo que, ainda que se provassem tais circunstâncias, não ficaria preenchido o fundamento de oposição invocado, apenas integrável por falsidade material, ou seja, discrepância entre o documento – o título executivo – e os elementos que visa certificar e lhe servem de suporte.

O que a recorrente visava era, pois, a discussão em oposição, da legalidade, em concreto, da dívida exequenda, pretensão essa inviável já que tivera ao seu dispor o meio próprio para o efeito, isto é, a

impugnação judicial da liquidação nos termos da al. c) do n.º 1 do citado art. 286º.

Assim, concluiu o acórdão pela improcedência do recurso que fora interposto.

2.2. Reagindo contra tal decisão, e como bem refere o Exmo. Magistrado do M.º P.º, junto deste STA, no seu parecer, fundamenta a recorrente o seu recurso para este STA na insuficiência do probatório fixado, voltando a afirmar, como já fizera no anterior recurso, que a provarem-se os factos que alegara na oposição estaria preenchido o fundamento da falsidade do título executivo previsto na al. c) do n.º 1 do art. 286º do CPT.

Ora, se é certo que no caso em apreço, este Supremo Tribunal apenas conhece de matéria de direito, nos termos do art. 21º, 4, do ETAF, tendo de acatar o julgamento de facto das instâncias, e que eventual erro na análise das provas e na fixação dos factos materiais da causa só pode ser objecto de recurso de revisão, nos termos do art. 722º, 2 do C.P. Civil, quando haja ofensa de disposição expressa da lei, que exija certa espécie de prova para existência do facto ou que fixe a força de certo meio de prova, isto é, quando o tribunal de revista deva reconhecer e declarar existir obstáculo legal à convicção formada no tribunal recorrido (cfr. Rodrigues Bastos, "Notas..." vol. III, pág. 352, e Ribeiro Mendes, "Recursos em Processo Civil", pg. 254); também é verdade que, nos termos do art. 729º, 3, do C.P. Civil, pode haver lugar à ampliação da matéria de facto, quando o tribunal de revista a entenda necessária para a decisão de direito.

E a recorrente, conforme se vê da alegação e respectivas conclusões, embora fundamente o seu recurso na insuficiência do probatório fixado, discorda, também, da interpretação a que se chegou no acórdão recorrido, quanto ao fundamento que invocou na oposição-falsidade do título executivo.

Assim, colocou a este Tribunal questão de direito, que deve ser apreciada.

Só que, à análise do referido fundamento feita no acórdão recorrido, a que já se fez referência, e que merece a nossa concordância, dando-se a mesma como reproduzida aqui, não contrapõe a recorrente quaisquer argumentos que a invalidem, entendendo-se à semelhança do ajuizado na decisão sob censura, que a falsidade do título executivo se reconduz, apenas, à sua desconformidade com os elementos que certifica e lhe servem de suporte, não a integrando eventual divergência entre os elementos certificados e aquilo que na realidade aconteceu. Discutir e apreciar a legalidade da liquidação, à luz das circunstâncias ocorridas, nada tem a ver, pois, com a falsidade do título executivo, que é fundamento de oposição, conforme se salientou no acórdão recorrido.

Deste modo, nenhuma censura merece o resultado intepretativo a que se chegou naquele acórdão, quanto ao fundamento de oposição em causa, não se podendo, também, vislumbrar em tal interpretação qualquer ofensa ao art. 9º, b) da C.R.P., pois que a recorrente dispunha do meio próprio, a impugnação judicial do acto tributário, para garantir os seus direitos, eventualmente ofendidos por aquele.

E, assim sendo, inexistente fundamento para se ordenar a ampliação da decisão de facto do acórdão recorrido, o qual deve, por isso, manter-se na ordem jurídica, por não violador das normas legais invocadas pela recorrente.

3 - Pelo exposto, nega-se provimento ao recurso.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *João José Coelho Dias* — (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *António José Pimpão*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 6 de Maio de 1998.

Assunto:

Imposto Sucessório. Liquidação. Suspensão do processo por litígio judicial. Art.º 84.º do CIMSISD.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O processo de inventário é um processo idóneo para decidir o litígio sobre a qualidade de herdeiro de um descendente português de um cidadão inglês não contemplado como herdeiro num testamento feito pelo autor da herança.*
- 2 — *A suspensão do processo de liquidação referida no art.º 84.º do CIMSISD pode fundar-se assim na pendência de processo de inventário em que esteja a ser discutida a qualidade de herdeiro do descendente português e enquanto essa questão aí não estiver decidida.*

Recurso n.º 22.633. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mónica Vitória Sousa Mayer; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro, dizendo-se inconformado com a sentença de 97.12.16 do mesmo tribunal que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por MÓNICA VITÓRIA SOUSA MAYER, melhor identificada nos autos, e anulou o acto de liquidação nela sindicado do imposto sucessório do montante de 2 420 323\$00, dela recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Como causa de pedir da impugnação a ora recorrida alegara, em síntese, que o acto de liquidação do imposto devido pela transmissão *mortis causa* do seu pai Victor Mayer violara o disposto no art.º 84.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (doravante designado apenas por C. da Sisa), porquanto havia requerido perante a Repartição de Finanças de Lagos a suspensão do processo de liquidação, nos termos dos art.ºs 83.º e 84.º do mesmo código, com base no facto de estar pendente no Tribunal Judicial da mesma cidade de Lagos inventário obrigatório em que se discutia a qualidade de herdeiro do seu irmão Bruno Ricardo, para o que juntara certidão do estado da causa.

3. A decisão recorrida estribou-se essencialmente na consideração de que, embora estivesse já esgotado, à data da instauração do processo de inventário, o prazo máximo de dois anos, estipulado no art.º 83º do Código da Sisa, em que a instrução do processo de liquidação do imposto deveria suspender-se a aguardar a conclusão daquele, e de que conquanto resultasse do art.º 82º do mesmo código que o chefe de repartição de finanças era obrigado a liquidar o imposto sucessório de acordo com as disposições testamentárias, ainda que inoficiosas, o certo é que se verificava a causa de suspensão do processo de liquidação prevista no art.º 84º do mesmo compêndio normativo e, consequentemente, a ilegalidade do acto liquidação por não a haver respeitado, pois «estava claramente provado que, por via testamentária, o de *de cuius* apenas beneficiou o cônjuge e três descendentes, deixando de fora da herança um outro descendente, menor, o Bruno Ricardo, a instauração do inventário obrigatório n.º 3/95, tem como objectivo fazer reconhecer também como herdeiro este filho menor, pondo em causa o testamento deixado pelo falecido».

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente controverte o decidido sob fundamento de que «no processo de liquidação de imposto foi observado o previsto no art.º 83º do C. da Sisa» e de que «a pendência do processo de inventário instaurado no Tribunal Judicial de Lagos, sob o n.º 3/95, não prova a existência de um verdadeiro e efectivo litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão, pelo que não estamos perante qualquer das situações previstas, a título de excepção no art.º 84º do CIMSISD devendo por isso prosseguir a liquidação do imposto sucessório efectuada no Processo n.º 8772, da Repartição de Finanças de Lagos».

5. A recorrida não contra-alegou.

6. O Ex.mo Magistrado do M.º P.º junto deste supremo tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso porquanto o «M.tmo Juiz *a quo* não deu como provado na sentença recorrida que no inventário obrigatório em causa esteja ou estivesse em litígio, em discussão a qualidade de qualquer herdeiro, nomeadamente do menor Bruno Ricardo, que lhe desse causa» e «na falta dessa factualidade não pode operar a regra da norma do art.º 84º do Código da Sisa: vale apenas a do art.º 83º que estabelece um prazo máximo de suspensão de 2 anos».

B - A fundamentação.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

7. A questão decidenda.

É a de saber se não ocorre o pressuposto de suspensão do processo de liquidação do imposto sucessório a que alude o art.º 84º do C. da Sisa que foi considerado como causa de invalidade do acto de liquidação da pendência litígio judicial sobre a qualidade de herdeiro de Bruno Ricardo por a pendência do processo de inventário instaurado no Tribunal Judicial de Lagos sob o n.º 3/95 não o provar.

8. O quadro fáctico.

O tribunal recorrido julgou provados os seguintes factos:

a) Em consequência do óbito de Victor Mayer, ocorrido em 19/12/92, foi instaurado na Repartição de Finanças de Lagos, o processo de liquidação do Imposto Sucessório n.º 8772;

b) O falecido deixou testamento, mediante o qual instituiu herdeiros a cônjuge Mureen Tereza Mayer e três descendentes: Adrian Victor Mayer, Mark Julian Mayer e Mónica Vitória, a ora recorrida;

c) O *de cuius* deixou outro filho menor, de nome Bruno Ricardo Sousa Marques, nascido em 20/01/82 e que não foi contemplado no testamento;

d) Em 25/01/96, a ora recorrida requereu ao Chefe de Repartição de Finanças de Lagos a suspensão do processo de liquidação por estar pendente litígio judicial, quer acerca da qualidade de herdeiro do referido menor Bruno Ricardo, quer da validade e do objecto da sucessão testamentária;

e) Em 6/2/96 foi proferido despacho determinando a suspensão do processo desde que fosse apresentada certidão da pendência do processo judicial e do estado do mesmo;

f) Em 12/2/96, a impugnante juntou aos autos do processo de liquidação certidão onde se confirma que foi requerido e se encontra pendente o processo de inventário obrigatório n.º 3/95, em que são requerentes a ora recorrida e sua mãe em representação do menor Bruno Ricardo;

g) Em 20/3/96 foi enviado da Tesouraria da Fazenda Pública de Lagos para a impugnante pagar, até 31/3/96, a importância de 459 608\$00;

h) Em 24/4/96, foi instaurado o processo executivo fiscal n.º 1074/96/100171.0, pelo total de 2 420 323\$00, contra a impugnante;

i) Em 20/5/96 foi a ora recorrida citada para a execução fiscal.

Ao discorrer sobre o direito aplicável e sobre os factos materiais da causa, escreveu-se ainda na decisão recorrida, mais se dando, aí, como provado relativamente a estes o seguinte: «resultando claramente provado que, por via testamentária, o *de cuius* apenas beneficiou a cônjuge e três descendentes, deixando de fora da herança um outro descendente, menor, Bruno Ricardo, a instauração do inventário obrigatório n.º 3/95, tem como objectivo fazer reconhecer também como herdeiro este filho menor, pondo em causa o testamento deixado pelo falecido».

9. O mérito do recurso.

A recorrente controverte o decidido basicamente por considerar que a pendência de processo de inventário, cuja instauração por óbito de Victor Mayer fora requerida, na qualidade de seus descendentes, pela ora recorrida e pelo seu irmão Bruno Ricardo, não provava só por si a existência de litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro.

A ideia que subjaz a este raciocínio e que estriba o recurso é a de que o processo de inventário é só um meio processual de por fim à comunhão hereditária (art.ºs 2101º e 2102º do C. Civil e 1236º do C. P. Civil) e a de que a sua instauração e pendência não poderá provar a existência de um litígio judicial sobre a qualidade de herdeiro que está arvorado como pressuposto da suspensão do processo de liquidação no art.º 84º do C. da Sisa.

Mas mal. Se é certo que o processo de inventário tem como escopo essencial o de por cobro à comunhão hereditária, é preciso não esquecer que esse escopo se realiza precisamente mediante a partilha dos bens pelos herdeiros do *de cuius*.

Daqui resulta que uma das tarefas que tem necessariamente lugar no processo é a da determinação de quem são os herdeiros ou legatários por quem haja de partilhar-se a herança, segundo o testamento e as regras legais inderrogáveis do direito sucessório.

E ela faz-se precisamente mediante um procedimento segundo o qual o cabeça de casal começa por proceder à «identificação dos interessados directos na partilha, bem como dos legatários, credores da herança e, havendo herdeiros legitimários, dos donatários, com indicação das respectivas residências actuais e locais de trabalho» (al. b) do n.º 2 do art.º 1340º do C. P. Civil) e prossegue, depois, com a possibilidade de cada um deles impugnar a legitimidade dos restantes, bem com a faculdade dos sucessores eventualmente preteridos poderem

deduzir a sua própria habilitação (art.ºs 1332ºn.º 2, 1341ºe 1343ºdo C. P. Civil).

O processo de inventário é, consabidamente, um dos meios de habilitação de herdeiros e de determinação da sua qualidade.

Como é evidente, em caso de instauração do inventário judicial, essa questão deverá ser resolvida nele, sempre que possível, por conter com a realização plena do seu escopo: o do termo da irrevogável da comunhão hereditária.

Em tal caso, a impugnação da legitimidade dos interessados, nela compreendida a qualidade de herdeiro, terá de ser resolvida nele, só não podendo ser assim quando o juiz se veja impedido de a solver, hipótese em que deverá, então, remeter as partes para os meios comuns em face «da complexidade da matéria de facto que esteja subjacente» à questão da «definição dos direitos dos interessados directos na partilha».

É o que cristalina e afirmativamente se afirma nos art.ºs 1335º, 1343ºe 1344ºdo C. P. Civil.

Temos, portanto, que a qualidade de herdeiro tanto poderá ser reconhecida em processo de inventário como em acção comum de declaração.

Não se diga, pois, que o processo de inventário não é um processo adequado para dirimir judicialmente a questão sobre a qualidade de herdeiro e que o processo respectivo a não pode provar, como argumenta a Fazenda Pública.

No caso *sub judicio* estamos precisamente perante uma hipótese em que está pendente litígio judicial sobre essa qualidade de herdeiro, como bem concluiu a sentença recorrida, não obstante tenha sido parca na fundamentação de que tirou o seu juízo conclusivo.

Vem dado como assente em sede de facto que o *de cujus*, que era cidadão inglês, deixou testamento em que instituiu como herdeiros a sua mulher e três descendentes, entre os quais se conta a ora recorrida Mónica Vitória.

Mais nos diz o probatório que o *de cujus* deixou um outro filho menor. - o Bruno Ricardo, irmão da recorrida Mónica. - que foi contemplado como herdeiro em tal testamento.

Diz-se ainda que este Bruno Ricardo requereu, representado pela sua mãe, e de par com a sua irmã Mónica, o inventário obrigatório para partilha da referida herança, arrogando-se interessado nela, evidentemente como filho do *de cujus* não contemplado no testamento.

Está assim levantada judicialmente uma questão sobre a qualidade de herdeiro do menor Bruno Ricardo sobre a qual tem de haver uma decisão do tribunal judicial: ou no sentido afirmativo, julgando-o habilitado como herdeiro, ou em sentido negativo, negando-lhe a qualidade de herdeiro que se arroga ou, finalmente, remetendo a sua decisão e as respectivas partes para os meios comuns.

Ora, enquanto não for proferida, no processo de inventário, qualquer destas decisões não poderá deixar de considerar-se estar pendente, nele, litígio judicial sobre a qualidade de herdeiro.

Não se diga, como argumentou o Ministério Público, que a sentença recorrida não deu como provado que no processo de inventário estivesse a ser discutida a qualidade de herdeiro.

No passo que acima se transcreveu está claramente afirmada essa asserção.

Mas ainda que assim não fosse, ter-se-ia que ter em conta que a questão de saber se os factos retratados no probatório evidenciam ou não a existência de um litígio sobre a qualidade de herdeiro correspon-

de a simples qualificação jurídica, representa um simples juízo lógico jurídico a tirar dos factos e o tribunal de revista, veste em que este actua, não está impedido de o fazer (art.º 21º n.º 4 do ETAF).

E a verdade é que não poderia deixar de concluir-se existir esse litígio judicial, à face do que informa probatório.

É que o menor Bruno, representado por sua mãe, requereu o inventário precisamente para se fazer reconhecer como herdeiro já que não constava do testamento do seu pai e obter a sua parte da comunhão hereditária, dada circunstância das relações sucessórias serem reguladas pela lei pessoal do autor herança ou seja, no caso, a lei inglesa.

Ao contrário do defendido pela recorrente, o processo de inventário também um meio próprio de provar a existência de um litígio sobre a qualidade herdeiro e o instaurado prova-o sobejamente, segundo emerge do probatório.

E enquanto não houver decisão sobre a aquela questão de saber se o menor Bruno Ricardo detém ou não a qualidade de herdeiro legítimo, não obstante não constar como herdeiro no testamento efectuado, não pode deixar de reconhecer-se estar pendente tal litígio, para os efeitos assinalados no art.º 84º d C. da Sisa.

Aliás, adiante-se, a título de mera informação, que a citada questão nunca poderá deixar de ser resolvida no processo de inventário por a mesma se devolva numa simples questão de direito, não preenchendo, consequentemente, a cláusula de remissão para os meios comuns de que se falou consagrada no n.º 1 do art. 1335º do C. P. Civil: a existência de «complexidade da matéria de facto subjacente» à definição da qualidade de herdeiro.

Na verdade, ela resume-se à questão de saber qual será o estatuto de herdeiro que corresponderá ao menor Bruno Ricardo que não está contemplado no testamento, em face do que sobre a matéria dispõem os art.ºs 62º e 22º do C. Civil: é que, mesmo admitindo-se, de acordo com o art.º 62º, que a sucessão por morte se regula pela lei pessoal do autor da herança que é a lei inglesa e que esta pudesse excluir qualquer descendente da qualidade de herdeiro, aspecto que não se investigou tem de investigar-se nesta sede, nunca esta lei poderia ser aplicada com um sentido que levasse ao afastamento da sucessão legítima dos filhos portugueses e, consequentemente, do menor Bruno, por tal solução envolver ofensa dos princípios fundamentais da ordem pública internacional do Estado português e esta solução estar vedada no art.º 2 acabado de citar.

Temos, portanto, que está pendente litígio sobre a qualidade de herdeiro de um dos interessados do inventário e, consequentemente, a liquidação impugnada sofre da ilegalidade que lhe foi assacada, já que o acto tributário não poderia ser praticado por haver de considerar-se suspenso o processo liquidação em que teve lugar, por obediência ao disposto no art.º 84 do C. da Sisa.

O preceito quis impedir a prática dos actos de liquidação que, por poderem fundar-se em número de herdeiros diferente do derivado da lei sucessória estariam logo à partida inquinados de ilegalidade.

Não teria sentido, em tal caso, estar a avalizar-se legalmente uma liquidação que, atentas as referidas circunstâncias, viria logo à partida estigmatizada com a certeza de uma futura e inevitável reforma que seria efeito consequente do reconhecimento da qualidade de herdeiro.

A situação não se confunde com a prevista no segundo parágrafo do art. 82º e no art.º 83º: a hipótese legal a que se ajusta o caso concreto é diferente cabendo no art.º 84º do C. da Sisa.

A circunstância da qualidade de herdeiro estar a ser discutida em processo de inventário, de haver disposição testamentária que a não contemplou e de já ter decorrido o prazo de dois anos previsto no falado art.º 83º do C. da Sisa para a suspensão de tal processo, não tem a virtualidade de afastar a aplicação do regime próprio específico previsto na disposição seguinte.

É que o art.º 84º, ao dispor pelo modo apontado, não exige que os litígios que se refere como causa de suspensão do processo de liquidação não envolvam ou não tenham como pressupostos do regime aí instituído a apreciação de testamentos ou não tenham lugar em processos de inventário.

De concluir é, pois, que a decisão recorrida decidiu correctamente.

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal e negar provimento ao recurso.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Benjamim Silva Rodrigues (Relator)* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alberto Costa Reis*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 13.236. Recorrente: Avelino Pires Neto Gardanho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

Avelino Pires Neto Cardanho impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decusum*".

Nas conclusões das suas alegações afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);

- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);

- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);

- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);

- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas.

Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Recurso n.º 13.237. Recorrente: Carlos A. Ribeiro Patrão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT1.ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impunante Carlos A. Ribeiro Patrão recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações, que:

- no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;

- as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido:

- as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;

- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também recebem gratificações e grandes, não controladas, impossíveis de controlar e tributar;

- a liquidação do imposto é resultante do englobamento das referidas gratificações, as quais nada tem a ver com rendimentos de trabalho;

- o impugnante é empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do nº 1 do art. da Lei 2/88, de 26.1 e do art.º 1º do DL 98/88, de 22.3 a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouidas as partes à questão suscitada pelo MºPº, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso, reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (cf. Manuel Andrade. Noções (...).p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41º/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção)

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 13.284. Recorrente: Manuel Simões Nunes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel Simões Nunes recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou a impugnação de imposto profissional e juros compensatórios improcedente.

Alegou formulando, além de outras numerosas, as seguintes conclusões:

A) É empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de casino;

B) No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;

F) As gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertantes e ofertado, “gorjetas, essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18 do citado D.N.º 82/85;

K) Através da nova redacção dada à al. e) do § 2.º do art.º 1.º do CIP, pelo art.º 1.º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

G) A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

A ERF-P entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto pelo que deve declarar-se a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1) O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz.

2) No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 671.960\$00, manifestada através da relação modelo 8 de imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade.

3) Durante o ano de 1988, o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo nº 82/85, publicado no DR, I^a, S, de 85-08-28.

4) Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo nº 82/85.

5) Com base em nota auxiliar da fixação à declaração mod. 5, fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.698.742\$00; imposto devido (taxa 14%): 237.824\$00; imposto entregue: 40.318\$00; imposto em falta: 197.506\$00; juros compensatórios: 25.194\$00; total a pagar: 222.700\$00;

6) Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 24-11-89, procedeu-se em 29-01-90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

7) A petição da impugnação foi apresentada em 27-04-90.

3. Sustenta o EMMP que o recurso versa matéria de facto.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que "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”.

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art.º 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CP Civil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão B) sustenta a recorrente que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe

deduziu, a título de imposto profissional, as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na F) acrescentou que as gorjetas em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertantes e ofertado, "gorjetas, essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18 do citado D.N. 82/85 e na K) que através da nova redacção dada à al. e) do § 2.º do art.º 1.º do CIP, pelo art.º 1.º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto.

Nas conclusões M) e G') referiu, ainda, que as gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado e que a liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver rendimentos do trabalho;

Nestas conclusões o recorrente questiona matéria de facto que a sentença recorrida não fixou.

Afronta o recorrente a sentença em apreciação que não deu como provados tais factos o que integra matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 e a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *António Pimpão — Coelho Dias — José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois houve renúncia ao recurso sobre matéria de facto). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 13.286. Recorrente: Mário José da Silva Lontro;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

Mário José da Silva Lontro impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);

- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);

- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);

- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);

- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998.— *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. em razão de hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso de decisão da 1ª instância como fundamento do mesmo factos que não constam do quadro factual desenhado na sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 13.288 em que é Recorrente Rui Luís Moreira Cunha Brochado e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Rui Luís Moreira Cunha Brochado, inconformado com a sentença do T.T. de 1ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de imposto profissional e juros compensatórios dela interpôs, oportunamente, recurso para este Supremo Tribunal.

Remata a atinente alegação com conclusões extensas, ao arrepio do critério legal na matéria (52!), nas quais, além do mais, afirma que:

- “No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu, a título de imposto profissional, as importâncias devidas, que entregou nos cofres do Estado” (– conclusão B);

- As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado (– conclusão M);

-... apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar” (– conclusão T).

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela confirmação da sentença recorrida.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, entende que o recurso não versa, apenas, matéria de direito, por isso que não é esta formação competente para dele conhecer, antes o sendo o Tribunal Central Administrativo.

Levado tal douto parecer ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos, de imediato, sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, aliás de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão – artigos 3º da L.P.T.A., 45º do C.P.T. e 101º e segs. do C.P.C.

Vejam, então.

A instância considerou provada a seguinte factualidade:

1 – O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz.

2 – No ano de 1988, auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 598.546\$00, manifestada através da relação modelo B do imposto profissional atempadamente apresentado pela mesma entidade.

3 – Durante o ano de 1988, o impugnante recebeu, ainda, a importância de 1.026.782\$00 proveniente de “gorjetas” que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D.R. I Série de 28.VIII.85.

4 – Tais “gorjetas” provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85.

5 – Com base em nota auxiliar da fixação à declaração mod. 5, fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: - total do rendimento: 1.625.328\$00; imposto devido (taxa de 14%): esc. 227.546\$00; imposto entregue: 32.146; imposto em falta: 195.400\$00; juros compensatórios: 24.926\$00; total a pagar: 220.325\$00

6 – Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado em 14/XII/89, procedeu-se, em 29/I/90, ao débito de imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

7 – A petição da impugnação foi apresentada em 27/IV/90.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, importa referir que, como bem nota a distinta P.G.A., dele não consta o teor das conclusões B) – no exercício em causa, (o impugnante) apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal... -, M) – as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado – e T) – apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar.

Como assim, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do recurso desses factos de que o Recorrente se socorre para a construção da sua tese jurídica e que o probatório não revela.

É que, como se afirma no acórdão deste Supremo Tribunal de 04.V.1994 – rec.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Não tendo, pois, o presente recurso “per saltum” por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a esta formação competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 41º, 1, a), do E.T.A.F. e 167º do C.P.T.

Termos em que, julgando-se procedente a aludida questão prévia, se acorda declarar esta Secção do S.T.A. incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pelo Rct., com 20.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel — Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Recurso n.º 13.297. Recorrente: Manuel Dias; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Emâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT1ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional relativo ao ano de 1988, veio o impugnante Manuel Dias recorrer para este tribunal concluindo as alegações a aduzir, entre outras afirmações, que:

- no exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;
- as gorjetas em causa foram ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e não estão subordinadas ou relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado e o bolo que constituem é de dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço, nem as tenham recebido;
- as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando a remunerar um serviço prestado;
- apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes que também recebem gratificações, e grandes, não controladas, impossíveis de controlar e tributar;

- a liquidação do imposto é resultante do englobamento das referidas gratificações, as quais nada tem a ver com rendimentos de trabalho;

- o impugnante é empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal.

A instância esteve suspensa a aguardar decisão sobre pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade da al. a) do n.º 1 do art. 28.º da Lei 2/88, de 26.1 e do art. 1.º do DL 98/88, de 22.3, a qual veio a ser proferida e consta do acórdão do Tribunal Constitucional fotocopiado a fls. 125/229.

O EPG Adjunto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouvidas as partes à questão suscitada pelo M.º P.º, nada aduziram.

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

Na verdade, as invocações referidas, constantes das conclusões das alegações do recurso reportam-se a determinações da realidade, são do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controversia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum** (cf. Manuel Andrade. Noções (...).p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade, ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento nos termos do art. 41.º/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2.º Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Fonseca Limão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 13.312. Recorrente: Jorge Manuel Oliveira Barral;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Jorge Manuel de Oliveira Barral impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se conterem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados “qua tale” na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas.

Constituindo os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.^ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 13.320. Recorrente: José Luís Correia Loureiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José Luís Correia Loureiro nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que oportunamente deduzira contra um acto de liquidação de imposto profissional e juros compensatórios, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões, que ora constam de fls. 64 e segts. e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, pugnando pela procedência do recurso e consequente revogação do decidido, por, em seu entender, se verificarem as alegadas

inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades que inquinariam a liquidação do imposto profissional questionado com a referida impugnação, impugnação que, assim e consequentemente, deveria antes ser julgada procedente.

Respondeu a Ex.ma Representante da Fazenda Pública sustentando, também doutamente, a bondade e acerto do decidido, por se não verificar, alega, qualquer dos vícios imputados ao acto de liquidação, concludindo pela confirmação da sentença em crise.

Mediante douta promoção do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste STA, foi proferido nos autos acórdão interlocutório ordenando-se a suspensão da presente instância de recurso até à decisão final do processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade n.º 70/89 que, a requerimento do Ex.mo Senhor Provedor de Justiça, pendia no Tribunal Constitucional.

Ordenada, depois, a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer suscitando a "questão prévia" da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por, em seu avisado entender, o recorrente ter levado, pelo menos, às conclusões B, F, K, M e G *, factos que não só não foram dados como provados, como, por isso mesmo, não foram tidos ou em conta na sindicada decisão.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, uma vez que, já de harmonia com a jurisprudência reiteradamente afirmada por este Supremo Tribunal - acórdão de 04-05-94, processo n.º 17.643, entre outros, a competência afere-se "... pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, sendo para tanto indiferente determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso."

Dai que, conclui aquele Ilustre Magistrado, deva julgar-se este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do presente recurso.

Notificadas as partes da "questão prévia" suscitada, nada por elas foi requerido ou alegado.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar da questão da incompetência hierárquica.

Já que, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é do conhecimento officioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT -.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia também com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo, afirmada em inúmeros casos em tudo idênticos ao dos presentes autos.

Com efeito, tendo-se fixado na sindicada sentença a seguinte matéria de facto:

" 1 - O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

2 - No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 625.480\$00, manifestada através da relação modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

3 - Durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D. R, I série, de 85-08-28;

4 - Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

5 - Com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.668.937\$00; imposto devido (taxa de 14%): 233.651\$00; imposto entregue 38.196\$00, imposto em falta: 195.455\$00; juros compensatórios: 24.933\$00; total apagar: 220.388\$00;

6 - Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 20/11/89, procedeu-se, em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

7 - A petição da impugnação foi apresentada em 27/4/90."

E tendo o Recorrente, entre outras, formulado as seguintes conclusões:

B) - No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2º e seu § 1.º e arts. 26º e 29º do C. I P..

F) - As "gorjetas" em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado. "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18º do citado D.N. 82/85;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do art.º 1.º do C.L.P., pelo art.º 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sen do periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado; e

G) - A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das

salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

Impõe-se, na verdade, concluir que, com elas o Recorrente suscita, invocando, factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º.

Dai que, e consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, como aliás doutamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, para a decisão a proferir sobre a questão da competência a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente.

Com efeito, esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência hierárquica.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito, e nos termos dos invocados preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta desde logo verificada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância dos factos agora alegados para

a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Almeida Lopes* (vencido pois houve renúncia ao recurso sobre a matéria de facto). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 13.324. Recorrente: Júlio Alberto Moço Caetano Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Júlio Alberto Moço Caetano Ferreira recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou a impugnação de imposto profissional e juros compensatórios improcedente.

Alegou formulando, além de outras numerosas, as seguintes conclusões:

A) É empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de casino;

B) No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado;

F) As gorjetas em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertastes e ofertado, “gorjetas, essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das

salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18 do citado D.N. 82/85;

K) Através da nova redacção dada à al. e) do § 2º do artº 1º do CIP, pelo artº 1º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

G') A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegaste, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dâdivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

A ERFp entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto pelo que deve declarar-se a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1) O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A, com sede na Figueira da Foz.

2) No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 586.034\$00, manifestada através da relação modelo 8 de imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade.

3) Durante o ano de 1988, o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo nº 82/85, publicado no DR, 1ª, S, de 85-08-28.

4) Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo nº 82/85.

5) Com base em nota auxiliar da fixação à declaração mod. 5, fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.612.816\$00; imposto devido (taxa 14%): 225.795\$00; imposto entregue: 23.442\$00; imposto em falta: 202.353\$00; juros compensatórios: 25.813\$00; total a pagar: 228.166\$00;

6) Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 23-11-89, procedeu-se em 29-01-90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

7) A petição da impugnação foi apresentada em 27-04-90.

3. Sustenta o EMMP que o recurso versa matéria de facto.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o art.º 32º 1b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão B) sustenta a recorrente que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu, a título de imposto profissional, as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na F) acrescentou que as gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertantes e ofertado, “gorjetas, essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18 do citado D.N.82/85 e na K) que através da nova redacção dada à al. e) do § 2º do artº 1º do CIP, pelo artº 1º do DL 98/88, de 22-3, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto.

Nas conclusões M) e G') referiu, ainda, que as gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, consubstanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado e que a liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

Nestas conclusões o recorrente questiona matéria de facto que a sentença recorrida não fixou.

Afronta o recorrente a sentença em apreciação que não deu como provados tais factos o que integra matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 e a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998 — António Pimpão (relator) — Coelho Dias — Almeida Lopes (vencido, pois houve renúncia ao recurso sobre a matéria de facto). — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

*Execução fiscal. Oposição. Empresa intervencionada.
Dívidas ao Fundo de Turismo.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As dívidas ao Estado das empresas por ele intervencionadas que, em consequência dessa intervenção, viram a sua gerência demitida e substituída por outra de nomeação governamental, devem ser equiparadas às dívidas de impostos e de contribuições à Segurança Social das empresas que foram ocupadas pelos seus trabalhadores.*
- 2 — *Deste modo, um executado por dívidas daquela natureza pode deduzir oposição a essa execução com fundamento na sua ilegitimidade que, provado, conduz à extinção da execução.*

Recurso n.º 17.586; Recorrente: Fundo de Turismo - Organismo Estatal Autónomo; Recorrida: Prainha, S.A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

O Fundo de Turismo - Organismo Estatal Autónomo, inconformado com o Acórdão proferido no Tribunal Tributário de 2ª Instância, que considerou verificado o fundamento da ilegitimidade invocado pela oponente e, conseqüentemente, julgou a oposição procedente e extinta a execução, dela vem interpor este recurso que finaliza com a formulação das seguintes conclusões:

- 1 - O art. 176, al. b) do CPCI., quanto à ilegitimidade analisada no presente recurso, só é de aplicar a dívidas de impostos não pagos.
- 2 - A dívida em causa não é uma dívida de impostos.
- 3 - De qualquer modo teria de haver uma relação directa entre os bens e a dívida e, no caso dos autos, não há.
- 4 - São situações diversas passíveis de tratamento jurídico diverso, as ocupações de empresas e a intervenção estatal em empresas.
- 5 - O Acórdão recorrido fez errada interpretação do disposto na al. b) do art 176º. do CPCI e por isso, violou-o.

Recorrida contra-alegou defendendo o acerto da decisão sindicada e na sua defesa formulou as seguintes conclusões:

- 1 - Não é legítima a interpretação que pretenda restringir a invocabilidade do fundamento de ilegitimidade apenas às execuções de dívidas de impostos.
- 2 - O fundamento de ilegitimidade é invocável, por interpretação extensiva, em execução submetida ao regime processual da execução fiscal, independentemente da natureza da dívida que lhe está subjacente.
- 3 - Existe uma relação directa e imediata entre os bens e a dívida por aqueles originada.
- 4 - A executada não foi a possuidora da empresa no período a que a dívida respeita.

5 - Comum às situações de ocupação e de intervenção estatal é a decorrência jurídica da perda da direcção e da gestão pelos seus legítimos proprietários das empresas que dela foram objecto.

O EMMP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que a dívida dos autos não tem relação directa com a posse de quaisquer bens, nem depende, da duração dessa posse, e, por isso, não se lhe pode aplicar o disposto na al. b) do. art 176 do. CPCl.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir

II

O Tribunal recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1.- O título executivo, emitido pela Comissão Administrativa do Fundo de Turismo em 26/7/85 e que serviu de base à execução a que se reporta a oposição, não menciona a proveniência da dívida exequenda nem indica por extenso o seu montante (cfr. fls. 2 da execução).

2.- Na certidão emitida pela referida Comissão em 26/11/86 refere-se que a dívida (exequenda) é "proveniente dos direitos de crédito do Estado sobre a executada e presentemente detidos por este organismo de acordo com a Resolução do Conselho de Ministros n.º. 267/80 de 25 de Junho..." - fls. 28.

3.- Na certidão a que se reporta o item antecedente indica-se numericamente que as importâncias em dívida são de 3.903.244\$00 e os juros de mora até 30/6/85 são de 3.005.498\$00, números que já constavam do título referenciado no item a), indicando-se por extenso o montante global da dívida ("seis milhões novecentos e oito mil setecentos e quarenta dois escudos").

4.- A executada Prainha - Empreendimentos Imobiliários, SARL, foi objecto de intervenção do Estado conjuntamente com outras empresas ligadas à indústria do turismo do Algarve - Resolução do Conselho de Ministros de 29/4/75, in DR, I Série, n.º. 107 de 9/5/75.

5.- Por força daquela Resolução a gerência de direito e de facto da executada passou a ser feita por uma Comissão Administrativa, mais tarde denominada "CAETA" - Comissão Administrativa para as Empresas Turísticas do Algarve - à qual e, nomeadamente, competia "uma gestão integrada em todos os domínios da sua actividade procurando a realização de adequados acordos de cooperação com outras comissões administrativas já nomeadas para empresas do sector com vista a beneficiar de economia de escala..." - cfr. al. e) da Resolução.

6.- Pela Resolução n.º. 67/79 do Conselho de Ministros de 14/2/79 foi determinada a cessação da intervenção do Estado na executada. - cfr. DR, I Série, n.º. 57 de 9/3/79.

7.- No preâmbulo da Resolução n.º. 267/80, de 25/6/80, DR, I Série: n.º. 174 de 30/7/80 consigna-se, além do mais, que a referida CAETA contraiu determinados financiamentos em instituições de crédito do sector público que os titularam por letras ou livranças... dispunha de fundos próprios constituídos por dotações orçamentais... concedeu empréstimos, quer com fundos obtidos na banca, quer com fundos próprios..."

8.- Considerando que urge regularizar a situação dos créditos e débitos assumidos pela CAETA, o Conselho de Ministros resolveu:

n.º. 5 - Em relação à aplicação dos fundos dos obtidos pela Comissão Administrativa por dotação orçamental, são transmitidos para o Fundo de Turismo os direitos de crédito que a referida Comissão detém sobre a executada no valor de 3.903.244\$00.

n.º 6 - A cessão de créditos será acompanhada por endosso do titular que representa e opera-se com todos os direitos e deveres inerentes ao crédito concedido, incluindo-se as garantias prestadas por terceiros.

9.- A certidão que está na origem da execução foi emitida pela Comissão Administrativa do Fundo de Turismo em 26/7/85 (fls. 2) e a certidão de fls. 38 dos autos foi emitida pela mesma Comissão em 26/11/86.

10.- Dá-se por reproduzido o relatório de fls. 20 e seguintes.

11.- A execução foi instaurada em 4/11/85.

III

Mostrando-se assente a matéria de facto impõe-se analisar o direito em ordem a apurar se a decisão recorrida merece, ou não, ser mantida na ordem jurídica.

1.- Daquela matéria, e para o que aqui nos importa e para uma mais fácil compreensão, emerge um retrato da realidade que, brevemente, pode ser assim descrito:

A oponente na sequência da Revolução de Abril, e em resultado das vicissitudes dela decorrentes, foi objecto da intervenção do Estado no período que decorreu entre 29/4/75 e 14/2/79 e, em resultado dessa intervenção, a sua gerência, de facto e de direito, passou a ser exercida por uma Comissão Administrativa - a CAETA - de nomeação governamental. Esta Comissão, no exercício daquela gerência, obteve fundos, por dotação orçamental, que aplicou na oponente, os quais por não terem sido pagos constituem os créditos que ora se executam e foram transferidos para a Recorrente por Resolução do Conselho de Ministros.

Perante esta realidade fáctica o Tribunal Tributário de 2ª. Instância considerou que a situação figurada nos autos podia ser equiparada àquela em que houve ocupação das empresas por parte dos seus trabalhadores e que, por isso, a solução que lhe devia ser dada deveria ser a mesma.

Deste modo, fazendo apelo a argumentação semelhante, entendeu que se estava perante uma situação de ilegitimidade, com cobertura legal na al. b) do art. 176 do CPCI, e daí ter concedido provimento ao recurso, revogado a sentença sobre que se pronunciou e julgado precedente a oposição e extinta a execução.

Contra essa decisão se insurge o presente recurso por entender que a ratio legis do citado preceito é a de abranger unicamente as dívidas decorrentes de impostos incidentes sobre rendimentos de imóveis ou móveis da sua fruição, o que não era o caso dos autos, pelo que considerava que a decisão recorrida deve ser revogada.

A questão que aqui se suscita é, assim, a de saber se, como se decidiu, a realidade fáctica acima descrita pode ser considerada como uma situação de ilegitimidade passível de integração no disposto na al. b) do art. 176 do CPCI e se, com tal fundamento, a oposição pode ser julgada precedente.

Vejamos, pois.

2.- É vasta a jurisprudência deste Tribunal no sentido de considerar que as empresas que foram vítimas de ocupação por parte dos seus trabalhadores não são responsáveis pelas dívidas de impostos ao Estado ou de contribuições à Segurança Social nascidas no período em que essa ocupação decorreu, entendendo alguma dessa jurisprudência que essa era uma situação com enquadramento legal na al. g) do art. 176 do CPCI - vd. Acs. de 9/1/85 e 7/6/89, in AD n.º. 280, pg. 447 e n.º. 338, pg. 233 - e a restante (largamente maioritária) que essa integra-

ção se devia fazer na al. b) do mesmo preceito - vd. Acs. de 17/11/82, de 8/2/84 e de 14/5/86, in AD n.º 255, pg. 375, n.º 268, pg. 499 e RLJ n.º 3755, pg. 43, este com comentário concordante do Prof. T. Ribeiro.

Em todo caso, porém, todos são unânimes em considerar que as referidas dívidas não podem ser exigidas a uma empresa que havia sido impedida de assegurar a sua própria gestão.

E este entendimento é justificado por uma dupla conjugação de factores; por um lado, pela impossibilidade de se responsabilizar alguém pelo pagamento de uma dívida que não contraiu, e, por outro, pela consideração de que as dívidas contraídas no período em que a ocupação decorreu não se podem considerar contraídas pela empresa ocupada.

E a nós tal entendimento parece-nos correcto.

Com efeito, se uma empresa é ocupada pela força e se, em resultado disso, se retira à sua gerência legal a capacidade de determinar os seus destinos, os quais passam a ser conduzidos por terceiros que para tal não estão legitimados e que actuam à revelia do seu capital social, pode dizer-se que essa empresa perdeu a posse dos seus bens e, conseqüentemente, perdeu a possibilidade de produzir e comerciar, isto é de contrair dívidas e de gerar créditos.

Daí que, como se decidiu no citado Ac. de 14/5/96, seja irrelevante para a discussão do problema saber se os bens que estão em causa são corpóreos ou incorpóreos, visto que o que releva é o exercício da actividade, pois foi esse exercício que gerou as dívidas que ora se executam.

E se assim é não há dúvida de que estamos perante uma situação de ilegitimidade prevista no art. 176, al. b) do CPCI, ainda que a pessoa do executado figure no título executivo.

3.- Descendo ao caso dos autos logo vemos que o que deles emerge não é uma situação que se traduza numa ocupação da oponente por parte dos seus trabalhadores, à margem de qualquer legalidade, mas sim numa intervenção do Estado legalmente enquadrada.

Na verdade, a intervenção do Estado na executada, de que resultou o afastamento da sua gerência, foi decidida em Conselho de Ministros e também foi nesta sede que foi designada uma nova gerência.

Todavia num caso e noutro - quer se tratasse de uma ocupação quer se tratasse de intervenção governamental - as razões que conduziram ao desvio da normalidade foram as mesmas, as dificuldades económicas em que as empresas se encontravam e o risco de desemprego a elas associado, as quais, alegadamente, eram directamente resultantes da Revolução de Abril.

E, num e noutro caso, as suas conseqüências também foram iguais - o afastamento compulsivo da gerência e a nomeação de novos gerentes à margem de qualquer intervenção do capital social da empresa - daí resultando uma nova gerência que agia por conta própria sem qualquer intervenção daquele capital.

Se assim é - ou seja se em ambos os casos a empresa viu a sua gerência ser compulsivamente demitida e se passou a ser ocupada e gerida sem intervenção do seu capital social - parece-nos que o tratamento que se deve dar a ambas as situações deve ser o mesmo, independentemente de, nuns casos, as dívidas serem provenientes de impostos ou contribuições à Segurança Social, e de, noutros, serem de diferente proveniência.

Aliás, se o destino daquelas contribuições, que é o mais nobre, não impede que o tratamento jurídico dado à situação seja o atrás referido, por maioria de razão igual tratamento deve ser dado quando a prove-

niência e o destino a dar aos créditos que se executam não tem tão elevada finalidade.

Acresce que se as dívidas ao Estado como a dos autos podem ser cobradas através o processo de execução fiscal, o que, geralmente, é tido como um privilégio, impõe-se que aos executados por tais dívidas sejam dadas iguais formas de defesa aos que o são por dívidas fiscais.

Sendo assim, como é, impõe-se concluir que a oponente se encontra numa situação idêntica à dos executados por dívidas fiscais e que pode usar dos meios de defesa que àqueles são concedidos, entre estes se contando a oposição fiscal, os quais terão de ser apreciados com a mesma amplitude.

Outro entendimento não nos parece fazer sentido, por constituir um grave desvio ao sistema.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e em confirmar o douto Acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias* (vencido, conforme declaração anexa). — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei no sentido do provimento do recurso, no que acompanhei aliás, o Exm.º Magistrado do M.º P.º., junto desta STA, que entendeu, no seu parecer, não ter a dívida dos autos relação directa com a posse de quaisquer bens, nem dependeu da duração dessa posse, pelo que não lhe podia ser aplicado o disposto na al. B) do art.º 176º do CPCI, pelas seguintes e resumidas razões:

Em primeiro lugar, segundo a matéria de facto que vem fixada, a sociedade executada e oponente foi intervencionada pelo Estado, provindo a dívida exequente de créditos da Comissão Administrativa que geriu, sobre ele, por aplicação de fundos obtidos por votação orçamental, os quais foram cedidos, por Resolução do Conselho de Ministros, ao Fundo de Turismo exequente.

Esta situação, contrariamente ao entendimento que fez vencimento, não é, manifestamente, equiparável aos casos em que houve ocupação das empresas por parte dos seus trabalhadores.

Em segundo lugar, mesmo para estes últimos casos, a jurisprudência citada no acórdão, que dava acolhimento a tais situações nos fundamentos das alíneas b) ou g) do art.º 176º do CPCI, veio a ser alterada por inúmeras decisões posteriores deste STA, de sentido oposto, conforme se reconhece no “CPT-Coment. e Anot.”, 2ª Ed., de Sousa e J. Paixão, pg. 425, e 27.3.96 (Pleno), “Ac. Dout.” n.º 418, pg. 1186, entre outros;

Depois, a dívida exequente, como vimos, não provém de impostos, mas da aplicação de capitais na sociedade interconvencionada, o que, de todo, afasta o enquadramento no fundamento da ilegitimidade da pessoa citada, por não ter sido, no período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, da referida alínea b) do art.º 176º do CPCI.

Efectivamente, conforme se tem entendido, tal fundamento só pode verificar-se relativamente a dívidas exequendas por obrigações “ob rem” ou “propter rem”, nas quais o sujeito passivo é o possuidor de bens móveis ou imóveis sobre os quais elas incidem, derivando a ile-

gitimidade do executado da falta de posse dos bens durante o período a que tais dívidas respeitam.

Assim, o recurso merecia provimento, com revogação de acórdão do T.T. de 2ª Instância e manutenção da decisão da 1ª instância – improcedência da deduzida oposição.

Coelho Dias.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Contra-ordenação não aduaneira. Prescrição do procedimento judicial. Contagem do respectivo prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A prescrição do procedimento judicial por contra-ordenação não aduaneira é uma verdadeira excepção preempatória, susceptível de ser oficiosamente conhecida no recurso, mesmo que não tenha sido objecto de pronúncia anterior.*
- 2 — *O regime regulador da referida prescrição é o constante do DL 433/82 e, subsidiariamente, o do Cód. Penal, máxime o resultante dos n.ºs 2 e 3 do art. 120 deste código.*
- 3 — *Naquele Dec.-Lei não se encontra norma onde se prevejam causas de suspensão daquela prescrição, encontrando-se tão-só uma disposição (o art. 28º) que regula as causas interruptivas da mesma.*
- 4 — *É, por isso, pacífico o entendimento de que as causas de suspensão da prescrição são só aplicáveis aos crimes e não às contra-ordenações.*

Recurso: 18 173; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sociedade de Construções Quinta o Bispo, L^{da} Relator: Exmº Consº Costa Reis.

O Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz desse Tribunal, que revogou a decisão do Sr. Director de Finanças de Faro que condenou a Sociedade de Construções “Quinta do Bispo, L.da.” na coima de 250.000\$00, dela veio interpor este recurso onde formulou as seguintes conclusões:

1. - Todos os lançamentos na contabilidade da empresa tinham de ser apoiados nos respectivos documentos.
2. - Os adiantamentos parciais ou adiantamentos com base nos contratos promessa de compra e venda tinham de ser documentados com os próprios contratos de compra e venda, que tinham de ser arquivados pelo período de dez anos.
3. - Tais contratos existiam como revela a própria empresa.
4. - A falta de exibição de tais contratos, depois de notificada para o fazer, constitui contra-ordenação prevista e punida pelo art. 28.º do RJFNA.
5. - Dá-se por reproduzido tudo o que se disse a fls. 67/68 dos autos.

6. - Porque a douda sentença assim não decidiu deve ser revogada, considerando-se a acusação de fls. 67168 procedente e a arguida condenada na coima que lhe foi fixada.

A arguida contra alegou, concluindo do seguinte modo:

1. - A sentença recorrida subsumiu correctamente ao libelo acusatório o disposto no art. 193º, n.º 1, al. b), do CPT, concluindo pela nulidade insuprível do mesmo, uma vez que não é apontada à arguida um elemento essencial da infracção previsto no art. 28.ºn.º 1 do RJIFNA, qual seja o de a arguida ter na sua disponibilidade os documentos fiscalmente relevantes exigidos pela lei fiscal.

2. - Mais, não é imputado à arguida no libelo acusatório qualquer indicio ou comportamento doloso donde se conclua que a arguida, dolosamente, ocultasse ou recusasse exhibir tais documentos fiscalmente relevantes, ou algum comportamento do agente que prejudicasse a livre disponibilidade, acessibilidade ou utilização da contabilidade e escrita pelos funcionários da Administração Fiscal, constituindo o dolo elemento essencial da infracção prevista no art. 28-1 já citado, pelo que se conclui igualmente pela nulidade insuprível do libelo acusatório.

3. - A subsunção da Administração Fiscal constante do auto de notícia viola o disposto no art. 28º, n.ºs 1 e 2 do RJIFNA.

4. - A exigência de apresentação dos contratos promessa como suporte de lançamentos contabilísticos pelo contribuinte não encontra fundamento na definição de documentos fiscalmente relevantes prevista no art. 23º, n.º 5, do RJIFNA, por remissão do art. 28º, n.º 2 do mesmo Regime, normas que subtraem à Administração Fiscal juízos de oportunidade e conveniência na definição de documentos fiscalmente relevantes.

5. - A arguida invoca como causa de exculpação a inexistência de instruções escritas, circulares ou despachos superiores da Administração Fiscal que sugerissem ou exigissem aos contribuintes a prescrição de junção de contratos promessa à escrita, como documentos fiscalmente relevantes e que devam ser conservados na contabilidade dos contribuintes, atendendo à teoria da não exigibilidade, como princípio do direito criminal admitida pela doutrina, como subsidiariamente aplicável ao processo contra-ordenacional.

6. - Assim, à data indicada no auto de notícia e subsumida, enquanto infracção fiscal prevista no art. 28 do RJIFNA, a arguida não apresentou documentos exigidos pela AF simplesmente porque não os detinha na sua posse, não constituindo tal prática recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, nos termos do já citado art. 28 do RJIFNA.

7. - Pelo que a Administração Fiscal incorre em erro de facto na verificação dos pressupostos de aplicação da norma (art. 28 do RJIFNA) o que constitui vício de violação de lei, o que gera a anulabilidade da decisão de aplicação de coima consequente por violação do citado artigo.

O EMMP no seu doudo parecer entende que a sentença recorrida não fixou a factualidade relevante à decisão que importa proferir, pelo que sugere que se ordene a baixa dos autos para tal fim.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido fixou os seguintes factos:

1.- A Recorrida foi sujeita a exame à sua escrita, iniciado em 25/5790, com referência aos exercícios de 86 a 88, inclusive (docs. de fls. 5 a 41 que se reproduzem).

2.- Em 20/6/90 o Agente da Administração Fiscal que realizou o referido exame levantou contra a Recorrida o auto de notícia de fls. 2 e3, que se dá como reproduzido para todos os efeitos legais.

3.- Como consequência do referido em 2 veio a ser aplicada à Recorrida, em 8/9/92, pelo Director Distrital de Finanças de Faro, uma coima de 250.000\$00 (doc. de fls. 48 que se dá por reproduzido).

4.- Notificada em 22/9/92 dessa decisão a Recorrida dela interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Faro.

III

O presente recurso dirige-se contra a sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Faro que revogou a decisão do Sr. Director Distrital de Finanças, que condenou a Recorrida na coima de 250.000\$00 e a absolveu da instância, por ter considerado que a contra ordenação pela qual ela fora condenada (a prevista no art. 28.º do RJFNA) tinha carácter doloso e que, não constando da acusação os factos em que o dolo se traduzia, aquela nunca poderia ser condenada pela prática dessa infracção.

É, pois, desta sentença que o Recorrente se queixa, pugnando pela sua revogação e pela manutenção da decisão que condenou a arguida na multa de 250.000\$00 pela prática da mencionada contra-ordenação.

Antes, porém, de analisarmos o mérito do recurso impõe-se conhecer de duas questões prévias, uma suscitada pelo EMMP e outra que iremos conhecer officiosamente, visto que, a proceder qualquer delas, aquela análise ficará prejudicada.

1.- No tocante à primeira das referidas questões o Sr. Procurador Geral considera que "na sentença recorrida o Mmo Juiz não estabeleceu os factos que considera provados, pelo que, em boa verdade, inexistente matéria de facto que suporte a decisão recorrida", o que o leva a sugerir que "se ordene a baixa dos autos à instância para adequada ampliação da matéria de facto".

Ou seja, na opinião daquele Ilustre Magistrado a sentença é omissa na fundamentação de facto (e, sendo-o, seria nula - vd. art. 144 do CPT) ou, se assim não se entender, é, pelo menos, insuficiente na sua fundamentação.

Será que procede esta questão prévia?

A nosso ver, e salvo melhor opinião, a resposta terá de ser negativa. Vejamos porquê.

Na verdade, e se bem analisarmos, logo vemos que o Sr. Juiz *a quo* fez constar da sentença os factos que considerou provados que, aliás, acima se reproduziram, o que desde logo impede que se possa dizer que a sentença não está fundamentada de facto e que, por isso, está ferida de nulidade.

Poderá é não estar devidamente fundamentada e dessa insuficiência resultar a impossibilidade de julgamento por este Supremo Tribunal.

Mas nem aqui nos parece que o Sr. Juiz *a quo* tenha falhado e que os factos por ele seleccionados sejam insuficientes para permitirem o julgamento do recurso, tanto mais que o que aqui está em causa é fundamentalmente uma questão de direito, qual seja a de saber se na acusação (isto é, no auto de notícia) não constam todos os factos que integram a apontada infracção, visto ter sido este o fundamento que determinou a absolvição da arguida.

Poder-se-á dizer, e esta será uma observação acertada, que a forma como o Sr. Juiz seleccionou os factos que considerou provados não obedece a uma boa técnica jurídica, já que nem sempre especifica, como devia, os factos que em seu entender são relevantes e estão pro-

vados, optando nesses casos por remeter, em bloco, para um determinado documento sem fazer essa indicação.- vd. ponto 2 do probatório.

Contudo, no caso dos autos, esta deficiente forma de elaborar o probatório não conduz à nulidade da sentença, nem impõe que se ordene a baixa dos autos à instância recorrida para que se faça uma ampliação da factualidade que se considera provada, uma vez que os factos fixados permitem o julgamento deste recurso.

Dai que, sem necessidade de mais amplo desenvolvimento, se conclua pela improcedência da questão prévia suscitada pelo EMMP.

2. - Perfila-se, no entanto, uma outra questão prévia a reclamar imediato conhecimento, pois que, apesar de ser uma verdadeira excepção pérémpatória, é de conhecimento officioso e pode ser apreciada em sede de recurso, mesmo que o não tenha sido antes, e a sua procedência impedir o julgamento das restantes questões.

Referimo-nos à questão da eventual prescrição do procedimento judicial.

Os factos que a Administração Fiscal imputa à Recorrida e que estiveram na base da sua inicial condenação encontram, na tese da Recorrente, acolhimento no art. 28º do RJIFNA, pois que se traduzem na recusa de apresentação de documentos fiscalmente relevantes ao funcionário que a notificou para esse efeito.

E isto porque, nos termos daquele dispositivo, na redacção que o mesmo tinha à data da prática dos factos, "à recusa de entrega, de exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente na data fixada para o efeito, quando não constitua crime fiscal, será aplicável coima de 5.000\$00 a 3.000.000\$00".

A questão é, pois, a de saber se no tempo decorrido entre o momento em que os factos foram praticados e a actualidade não se consolidou o prazo que determina a prescrição do procedimento judicial pela infracção imputada à arguida.

A este propósito a al. a) do n.º 1 do art. 27º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, aqui aplicável por força do que dispunha o art. 4º do RJIFNA, prescreve que "o procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática da contra-ordenação haja decorrido o prazo de 2 anos, quando se trate de contra-ordenação a que seja aplicável uma coima superior a 100.000\$00".

A contagem desse prazo, bem, como a determinação das circunstâncias em que a mesma, eventualmente, se poderá suspender ou interromper, será também regulada de acordo com o que se dispõe no citado DL 433/82 e, na ausência de norma neste, de acordo como que se disciplina no Cód. Penal (vd. o seu art. 32º).

Ora, se bem analisarmos, não encontramos no capítulo IV daquele diploma, nem em nenhum outro, qualquer dispositivo que preveja a suspensão do prazo de prescrição, pois que o que aí vemos é unicamente uma disposição - o art. 28º - a disciplinar as causas de interrupção do prazo de prescrição.

Dai que a jurisprudência deste Supremo Tribunal, de forma uniforme, venha entendendo que - muito embora o art. 32 daquele Dec-Lei mande aplicar subsidiariamente às contra-ordenações o regime do Cód. Penal e neste se prevejam causas de suspensão e causas de interrupção do prazo de prescrição (vd. arts. 119 e 120) - as causas de suspensão da prescrição não são aplicáveis às contra-ordenações, visto nesta forma de processo não existir despacho de pronúncia ou equivalente, e se destinarem exclusivamente aos crimes. - vd., por todos, os

24/11/93, Rec. 16.530, de 17/2/93 Rec. 14.194, de 5/5/93, Rec. 15.797, de 24/3/93, Rec. 14.919, e de 15/11/97, Rec. 11.928.

E esse entendimento parece-nos de sufragar.

Nesta conformidade e tendo-se em atenção que, como já se disse, no caso dos autos à infracção imputada à Recorrida cabe uma coima superior a 100.000\$00 (art. 28º do RJFNA), é indiscutível que o prazo de prescrição do procedimento judicial que lhe é aplicável é de dois anos (art. 27º, n.º 1 al. a) do mencionado DL 433/82).

Deste modo, não havendo causas de suspensão desse prazo e sendo de lhe aplicar o disposto no n.º 3 do art. 120 do Cód. Penal, por força do citado art. 32, ter-se-á de concluir que aquele prazo de prescrição nunca poderá exceder os três anos (o prazo normal de dois anos acrescido de metade).

Sendo assim, e sendo também que, como resulta do auto de notícia, a infracção imputada à Recorrida ocorreu em Junho de 1990, impõe-se declarar decorrido o prazo de prescrição do seu procedimento judicial.

Esta declaração tem como efeito a impossibilidade de se exigir do arguido a sua responsabilização pelo ilícito cometido, visto a prescrição do procedimento judicial envolver “uma renúncia do Estado à relação punitiva, insita na configuração do facto ilícito penal”. - vd. o já citado 15/11/95.

Face ao exposto acordam os Juizes deste Tribunal em, negando provimento ao recurso, declarar extinto, por prescrição, o procedimento judicial pela infracção imputada à Recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Imposto de Mais Valias. Encargo de mais valias.

Doutrina que dimana da decisão:

Em caso de loteamento urbano em que, por força do respectivo alvará, foram impostas ao loteador a cedência gratuita de lotes e/ou a realização de quaisquer obras em benefício da CM que o aprovou, não é devido o Imposto de Mais Valias previsto no art. 1.º do respectivo código.

Recurso: 18 654; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Olga Teixeira de Morais Alves Moura; Relator: Exmº. Consº. Dr. Costa Reis.

O Representante da Fazenda Pública não se conformando com a sentença do Sr. Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Lisboa, que julgou esta impugnação procedente e anulou a liquidação do imposto de mais valias, dela veio interpor recurso onde formulou as seguintes conclusões:

1. - O lote de terreno em causa está inserido num processo de loteamento.

2. - À Impugnante foi concedido um alvará com a obrigação de ceder diversos lotes à Câmara.

3. - A Impugnante cedeu gratuitamente os terrenos destinados a instalações gerais, arruamentos e outros espaços.

4. - O art. 1.º do CIMV refere-se apenas a lotes de terreno para construção e não a loteamentos urbanos.

5. - O DL 289/73 não faz qualquer referência a encargos de mais valias.

6. - Os pressupostos do encargo de mais valias são a declaração de utilidade pública, a adjudicação e a delimitação da área vaporizada.

7. - É esta valorização o pressuposto do encargo.

8. - A cedência gratuita de terrenos, obras e despesas feitas pelo loteador não integram o encargo de mais valias.

9. - Os lotes englobados num loteamento urbano, quando transmitidos onerosamente estão sujeitos ao Imposto de Mais Valias.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que, tal como se decidiu na sentença recorrida e é jurisprudência firmada neste Tribunal, não é devido Imposto de Mais Valias relativamente aos ganhos derivados de loteamento urbano que já foram sujeitos ao encargo de mais valias.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como assentes os seguintes factos:

1.- A Impugnante, juntamente com os restantes comproprietários, apresentou em 29/6/88, na Repartição de Finanças de Loures, a declaração modelo 1 de Imposto de Mais Valias, participando a venda à sociedade de Construções Anta Cruz de António de A. Ribeiro & Ribeiro, L.da. de uma parcela de terreno para construção sito em Frielas, Loures, inscrito na matriz predial da freguesia de Loures, designado por lote 23, com a área de 1.890 m2 e fazendo parte do art. 19 da secção C da matriz respectiva.

2.- A Repartição de Finanças liquidou o respectivo Imposto de Mais Valias no montante de 56.020\$00, notificando a liquidação à Impugnante em 9/6/93.

3.- O prédio inscrito na matriz predial da freguesia de Frielas sob o art. 19 da secção C, descrito na Conservatória respectiva sob o n.º 22.207 a fls. 106 do Livro B-62, integra o processo de loteamento aprovado por Alvará de Licença de loteamento n.º 7/82, de 16/4/82, da Câmara Municipal de Loures, para o loteamento urbano dos prédios situados no local denominado Cruz da Pedra, freguesia de Frielas.

4.- O respectivo Alvará foi concedido nos termos do DL. n.º 289/73 e na sua cláusula 5ª. estipula que, para a instalação de equipamentos gerais, são cedidos à Loures diversos lotes de terrenos (os designados por E. B. e P.T. e ainda os lotes n.ºs 31 e 34, ali identificados).

5.- Com o pedido de licenciamento e aprovação dos projectos definitivos foram apresentados projectos de arruamentos, de águas, de esgotos e de electricidade.

6.- Por escritura de 16/4/82 a Impugnante e outros, em cumprimento da obrigação estabelecida no referido Alvará de loteamento, cederam à CM de Loures, para equipamento, os terrenos sitos no local denominado Cruz da Pedra, freguesia de Frielas, destacados do prédio descrito na Conservatória respectiva sob o n.º 22.207, a fls. 106 do Livro B-62, denominados por:

P.T. 604, com a área de 40 m2.

P.T. 606, com a área de 55 m2.

P.T. 607, com a área de 50 m2

P.T. 608, com a área de 50 m2

7.- Bem como os sítos no mesmo local, destacados do prédio descrito na Conservatória sob o n.º 9.832,a fls. 191 v. do Livro B-28, denominados por:

P.T. 605, com a área de 40 m2

E. B. com a área de 40 m2.

8.- Bem como os sítos no mesmo local, destacados do prédio descrito na Conservatória sob o n.º 22.217, a fls. 106 do B-62, denominados por:

Lote 31, com a área de 1.560 m2.

Lote 32, com a área de 1.580 m2.

Lote 33, com a área de 1.570 m2.

Lote 34, com a área de 2.850 m2.

9.- Para garantia da execução das obras de urbanização previstas no Alvará respectivo foi prestada caução no montante de 38.388.000\$00.

III

Mostrando-se assente a matéria de facto importa analisar o direito.

A questão que se coloca neste recurso é, tão-só, a de saber se em caso de loteamento urbano em que, por força do alvará que o concedeu, houve cedência gratuita de lotes à respectiva Câmara Municipal e/ou a realização de quaisquer outras operações em benefício dessa autarquia, os ganhos dele resultantes estão ainda sujeitos ao Imposto de Mais Valias.

Posto perante esta questão o Mmo Juiz *a quo* considerou que "a cedência dos terrenos em causa e a realização das infra-estruturas (arruamentos etc.) constitui um pagamento do encargo de mais valias em espécie e que, como assim, tal encargo se mostra incluído no art. 1.º do CIMV, seja por interpretação extensiva deste preceito, seja por enquadramento no art. 17.º da Lei 2.030, com a regulamentação que a este preceito foi fornecida pelo art. 78.º do DL. 43.578, de 8/4/61 (vd. T. Ribeiro, RLJ, 109, 319)".

E, com esta fundamentação, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação do Imposto de Mais Valias aqui posta em crise.

É, pois, desta decisão que vem o presente recurso interposto pelo Representante da Fazenda Pública, onde se defende que o referido art. 1.º do CIMV só integra a situação de vendas de lotes de terrenos para construção e não a de loteamentos urbanos, que o DL 289/73 não faz qualquer referência ao encargo de mais valias e que não se verificam, no caso *sub judice*, os pressupostos daquele encargo.

Vejamos, pois, se o Recorrente litiga com razão.

Nos termos do citado n.º 1 do art. 1.º do CIMV, o imposto de mais valias incide sobre os ganhos realizados na transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela não resultem ganhos sujeitos aos encargos de mais valias previstos no art. 17.º da Lei 2.030, de 22/6/48, ou do art. 4.º do DL 41.616, de 10/3/58, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Se bem analisarmos, a primeira certeza que se colhe deste preceito é a de que o legislador quis excluir da tributação deste imposto os ganhos já abrangidos pela incidência da Lei 2.030 ou do DL 41.616, o que evidencia o propósito de evitar a sujeição simultânea dos mesmos

ganhos a dois tributos de idêntica natureza - o encargo de mais valias e o imposto de mais valias.

Ou seja, a referida norma é clara em mostrar que o legislador quis evitar a possibilidade de os mesmos ganhos serem objecto de uma dupla tributação na mesma sede tributiva.

A dúvida surge, porém, quando se trata de saber se os ganhos sujeitos a outros encargos de mais valias que não os previstos no citado dispositivo estão também desonerados daquele imposto.

Dito de outro modo, será que os ganhos onerados com o pagamento dos encargos previstos em diplomas como, por ex., os Dec.-Leis n.º 46.673, de 29/11/65 e n.º 289/73, de 6/6, estarão também sujeitos ao pagamento do imposto de mais valias?

O STA vem tendo, desde há mais de vinte anos, uma jurisprudência uniforme nesta matéria no sentido de considerar que, se a intenção primeira do legislador foi a de evitar situações de dupla tributação, então deve dar-se àquele preceito uma interpretação abrangente, de tal forma que, para além das aí expressamente previstas, nela caibam todas as situações em que haja sujeição ao encargo de mais valias. - vd., entre muitos outros, 27/3/74, AD. 150/808, de 24/2/76(P), RLJ. 109/316, de 11/6/81, AD. 241/68, de 10/11/82, AD. 260/1068, de 29/6/83, AD. 266/199, de 4/5/83, AD. 263/1348, de 30/1/85, AD. 288/1397, de 22/5/85, AD. 293/574, de 21/1/87, AD. 308/1121, de 27/6/90, 15/4/93, pg. 693, e de 8/5/91, 30/9/93, pg. 539.

Jurisprudência que se deve respeitar, por força do que se dispõe no n.º 3 do art. 8.º do C Civil., a bem certeza do direito e da uniformização da sua aplicação.

E a força da constância deste entendimento foi tal que a própria Administração Fiscal se convenceu de que era inconveniente prolongar a sua divergência com a jurisprudência, o que a levou a determinar, na sequência de despacho do Sr. SEO, de 29/10/85, que "o pagamento às Câmaras Municipais do encargo de mais valia, mesmo que resultante de negócio jurídico e/ou consubstanciado na cedência de lotes de terreno ou na realização de obras de urbanização pelos próprios alienantes é suficiente para a delimitação negativa da incidência do imposto." - vd. os ofícios circulares de 31/10/85 e 13/10/86 da 4.ª Direcção de Serviços da DGCI.

Está hoje, assim, resolvida a identificada questão, pelo que resta analisar se a situação retratada nos autos tem aí enquadramento.

De acordo com a factualidade emergente do probatório a Recorrida solicitou à Loures a aprovação de loteamento de um seu prédio, ao abrigo do disposto no DL 289/73, para o que juntou projectos de arranjos, de águas, de esgotos e de electricidade.

Esse processo de loteamento foi aprovado, tendo o respectivo Alvará imposto à Recorrida a cedência àquela autarquia de diversos lotes de terreno destinados à instalação de equipamentos gerais e a prestação de uma caução que garantisse a realização daqueles projectos, imposições que foram cumpridas.

Será esta uma situação que não tendo enquadramento directo no referido n.º 1 do art. 1.º do CIMV deve, todavia, ser aí integrada, uma vez que os pressupostos em que ela se traduz são os mesmos dos diplomas mencionados nesse preceito?

E a resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Vejamos porquê.

A concessão do referido Alvará de loteamento foi, como se sabe, feita ao abrigo do o citado DL n.º 289/73 o qual prevê expressamente, nos seus arts. 19.º e 21.º, a obrigação de os requerentes cederem, gra-

tuitamente, às respectivas Câmaras Municipais, como condição da sua aprovação, de áreas destinadas à instalação de equipamentos gerais, bem como a obrigação de nele realizarem, a seu cargo, obras de urbanização.

Tratam-se de imposições coactivas, a que o requerente se não pode eximir, visto da sua satisfação depender a concessão do Alvará.

A realização dessas imposições tem como únicos beneficiários as referidas autarquias que, em troca desse enriquecimento, não dão qualquer contrapartida.

Esses encargos têm, assim, a natureza de verdadeiros impostos, a qual não sofre qualquer alteração pelo facto de, ao contrário do que é norma, os mesmos não serem pagos em moeda, mas em espécie. - vd. S. Martinez, "Manual de Direito Fiscal", pg. 26 e sgs. e Diogo e Mónica Leite de Campos, "Direito Tributário", pg. 22.

Tais encargos, por outro lado, visam tributar o enriquecimento resultante do loteamento e urbanização de um prédio, isto é, têm por finalidade tributar os ganhos "trazidos pelo vento", por forma a que toda a comunidade possa deles participar.

Se assim é não sofre qualquer dúvida a conclusão de que os referidos encargos são verdadeiros impostos e de que a sua natureza é idêntica à do imposto previsto no art. 1.º do CIMV.

Acresce, para além disso, que o fundamento económico desses encargos é o mesmo do dos encargos previstos na Lei 2.030.

Com efeito, o que o art. 17.º desta Lei veio tributar foram as mais valias que os prédios rústicos obteriam, pela possibilidade da sua utilização como terrenos para construção, com a abertura de grandes vias de comunicação ou de obras de urbanização.

Ou seja, trata-se de uma situação que, no fundamental, é semelhante às que resultam da concessão de um Alvará de loteamento, já que num e noutro caso o que se pretende tributar são os ganhos obtidos pelo proprietário de um terreno pelo facto de este ver multiplicada a sua capacidade construtiva.

E, se é assim, deve ser dada a ambas o mesmo tratamento.

Deste modo, e ao contrário do que se defende no recurso, parece evidente que os pressupostos que estão na origem da exclusão dos ganhos referidos na Lei 2.030 à tributação em sede de Imposto de Mais Valias são os mesmos que se encontram num loteamento aprovado à sombra do DL 289/73, o que aconselha à que igual exclusão atinja os ganhos dele resultantes.

Não se argumente, também, como se faz no recurso, com a circunstância de este DL não fazer referência expressa aos encargos de mais valia, pretendendo retirar-se daí a intenção do legislador querer sujeitar os referidos ganhos ao Imposto de Mais Valias, uma vez que o que releva é à realidade objectiva e desta resulta que tais encargos encontram aí previsão. De contrário não era possível fazer às referidas exigências aos requerentes de loteamentos.

Sendo assim, como é, se para além da satisfação desses encargos, através da cedência gratuita de lotes de terreno e/ou da realização de obras de urbanização, e simultaneamente com eles, se exigir do contribuinte o pagamento do imposto de mais valias estar-se-á a sujeitá-lo a uma duplicação de colecta, o que será ilegal. - vd. arts. 286º., n.º 1, al. f), e 287º., n.º 1 do CPT.

O exposto evidencia que os ganhos obtidos pela Recorrida com a venda referida no probatório não estavam sujeitos ao imposto que aqui se questiona.

Bem andou, pois, o M.mo Juiz *a quo* em julgar procedente está impugnação e em anular a liquidação do Imposto de Mais Valias aqui sindicado.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, de 13 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Bingo. Imposto sobre a actividade do jogo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O Imposto especial sobre a actividade do jogo é devido pelas empresas concessionárias da exploração de jogo em casinos.*
- II — O jogo do bingo pode ser explorado por entidades que não têm como actividade a exploração de jogo e pode ser jogado fora dos casinos.*
- III — Ao bingo jogado fora dos casinos não é aplicável o imposto especial de jogo, estando as entidades que o exploram sujeitas a tributação geral.*

Recurso: 19.296; Recorrente: Saviotti - Empreendimentos Turísticos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Vítor Meira.

“Saviotti, Limitada” impugnou no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Évora a liquidação de Contribuição Industrial do ano de 1984 que lhe foi efectuada por entender não estarem sujeitos a tal imposto os lucros provenientes da exploração do jogo do bingo.

Por sentença do M^o Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente, tendo a impugnante recorrido para o então Tribunal Tributário de 2^a Instância que negou provimento ao recurso.

Inconformada com a decisão recorreu então a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação do acórdão recorrido, o suprimento da pronúncia e julgamento quanta às matérias não conhecidas e a anulação total ou parcial do acto tributário. Formulou as seguintes conclusões:

a) As concessões do exercício de actividade que o Estado avoque para sua acção e fruição exclusiva, têm a natureza de atribuição contratual de funções ou acções e fins de natureza pública em que o Estado é o interessado fundamental.

b) Essa a qualidade jurídica das explorações de jogos de fortuna ou azar de qualquer natureza, que o Estado avocou e concede com vista à realização de dois objectivos essenciais, pelo menos: o controlo de uma actividade proibida fora do domínio das explorações públicas; e

a participação do Estado, gratuita, nos elementos brutos e líquidos de exploração de tais actividades em termos legais.

c) O Dec. Lei 48912, de 18 de Março de 1969, seguindo tradição já consagrada em diplomas anteriores, estabeleceu o regime do exercício sob forma de concessão dos jogos de fortuna ou azar em termos que assim se resumem: estabeleceu no art. 4º três ordens correntemente praticadas, nos casinos, de jogos de fortuna ou azar: jogos bancados, jogos não bancados, e máquinas automáticas; mas admitiu logo no § 3º do mesmo artigo, e no art. 38º a possibilidade de autorização de outros jogos de fortuna ou azar, e, no art. 43º outras "modalidades afins do jogo de fortuna e azar".

d) O jogo do bingo, conquanto não mencionado no corpo do art. 4º - porque não existia como forma específica de jogo - corresponde integral e univocamente às categorias de jogos de fortuna ou azar não bancados, previsto no § 3º do mesmo art. 4º no art. 38º, pois que oferecia os mesmos caracteres ou elementos tomados pelo art. 37º - para os jogos não bancados; e anteriormente e por sua natureza, se integrou no regime substantivo de tais jogos, logo que começou a ser praticado.

e) A definição do bingo consagrada no art. -1º do Dec. Lei 277/82 como "jogo de fortuna ou azar não bancado", e a alteração pelo mesmo diploma do art. 2º do Dec. Lei 48912 revela inequivocamente o carácter de interpretação autêntica das normas substantivas do mesmo decreto lei, e a sua aplicação integral à actividade do jogo do bingo quer nos casinos quer fora dos casinos:

f) Os termos do contrato de concessão entre o Estado e a empresa SAVIOTTI, LDA., de 21 de Setembro de 1983, correspondem integralmente aos princípios, pressupostos e estrutura do Dec. Lei 48912: O seu objecto é a exploração de uma actividade tornada pública por evocação do Estado, de um jogo de fortuna ou azar - o bingo -; era exercida sob controlo do Estado, idêntico aos demais jogos de fortuna ou azar, e somente diferenciado na parte em que sendo exercido fora dos casinos, se reveste de forma de controlo específico; o Estado tem, como, nos outros jogos de fortuna ou azar, uma participação vultosa, gratuita e prioritária quer na receita bruta quer na receita líquida, e, ainda, na titularidade dos equipamentos.

g) Trata-se, pois, quer no plano jurídico quer no plano económico, de uma situação igual a de todas e quaisquer explorações controladas e participadas, de jogos de fortuna ou azar.

h) No plano tributário, tanto o art. 43º do Dec. Lei 48912 como o art. 15º do Código da Contribuição Industrial eram normas de exclusão dos regimes de tributação do rendimento de todas as explorações concessionadas de jogos de fortuna ou azar. Tal exclusão foi baseada precisamente no carácter participativo e gratuito do Estado nos elementos brutos e líquidos de tais explorações, e a não acumulação de tais participações com os contribuintes fiscais, face ao carácter contratual e negocial do objecto das concessões; o que aliás, sucede em outras concessões de funções ou acções públicas.

i) De onde se evidencia a não sujeição do objecto de tal contrato a Contribuição Industrial.

j) A Administração Fiscal violou a lei por preterição de formalidades legais, enquanto não fundamentou o acto tributário em termos de demonstração da interpretação das leis em causa contra a expressão literal das mesmas leis, nos termos do art. 9º do Código Civil.

k) l) O Acórdão recorrido não se pronunciou sobre matéria de facto essencial à qualificação jurídica das instituições em causa e da situação correspondente, pois que nem sequer abordou os termos de facto

do contrato de concessão, e a qualidade e dimensão participativa do Estado nos elementos brutos e líquidos da actividade.

m) O Acórdão recorrido não apreciou algumas das matérias objecto das Conclusões do Recurso; e na parte em que as apreciou, fê-lo por forma equívoca e manifestamente errada.

n) Cometeu, o Acórdão recorrido, manifestos erros de direito: Considerou as situações decorrentes dos contratos de concessão de funções ou acções públicas sujeitas ao regime comum de direito tributário, sem qualquer diferenciação quanto aos interesses públicos constitutivos do seu objecto: interpretou os Decretos Leis 48912 e 277/82 sem recorrer aos princípios do art. 9º do Código Civil quanto à precisão de um pensamento legislativo contrário ao da expressão literal dos mesmos preceitos; não decidiu sobre a causa de pedir dos vícios de forma ou preterição de formalidades essenciais; e considerou erradamente como lucro da concessionária o montante de 50% da receita líquida de que a ora recorrente não podia dispor e que, por lei e por força do contrato era afectada a fins de interesse público: investimento hoteleiro aleatório e com encargos e riscos não suportados nem assumidos pelo Estado.

o) Consagrou, afinal, o Acórdão recorrido, uma situação violadora do Estado de direito, enquanto se absteve de conhecer situações de injustiça distributiva por consagração de tratamento desigual de situações iguais; e enquanto sancionou um entendimento que inverte os valores de injustiça social, enquanto trata por regime mais benévolo as actividades realizadas nos casinos - lugares de diversão - de que as actividades exercidas em clubes desportivos, em instituições de assistência, ou em estabelecimentos que, por força dos contratos, são inequívocos apoios de interesses sociais específicos.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por não ocorrer omissão de pronúncia e não poderem as normas invocadas ser interpretadas no sentido pretendido pela recorrente sob pena de inconstitucionalidade.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Foram assentes como provados os seguintes factos:

1. Em 28/6/85 a recorrente apresentou na 1ª RF do Funchal a declaração modelo 2 de contribuição industrial, referente ao exercício de 1984, tendo declarado as quantias de 371.304\$00, sujeita ao regime geral, 2.169.304\$00, sujeita ao regime de redução de taxa, e 10.576.111\$00, abrangida pelo regime de isenção.

2. Na mesma data efectuou o pagamento da importância de 435.240\$00, com referência aos rendimentos sujeitos a tributação acima referidos pelo conhecimento nº 6973; igualmente na mesma data efectuou o pagamento do imposto extraordinário sobre lucros sobre aqueles rendimentos, no montante de 413.684\$00, pelo conhecimento nº.6974.

3. Após análise interna efectuada pelos Serviços de Fiscalização Tributária da DDF do Funchal à declaração supra indicada foi acrescentada à matéria colectável indicada pela impugnante como sujeita ao regime geral a quantia de 10.947.395\$00, proveniente de rendimentos de exploração do jogo do bingo fora dos casinos, a qual foi considerada sujeita ao regime geral da contribuição industrial, nos termos dos despachos de 18/6/85, 30/10/85 e 2/7/86, transmitidos pelo ofício nº 2531 da Direcção de Serviços de Fiscalização de Empresas da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

4. Notificada para efectuar o pagamento da contribuição eventualmente, no montante de 3.474.588\$00, a que acrescem 856.748\$00 de juros compensatórios, a recorrente não o efectuou pelo que se procedeu ao débito das importâncias acima indicadas ao Tesoureiro da 1ª Tesouraria da Fazenda Pública do Funchal, no dia 31/12/86.

5. A impugnação foi apresentada na RF em 1/4/87, tendo a abertura do cofre ocorrido no dia 2/1/87.

6. A recorrente é concessionária da exploração de uma sala de jogo de bingo, sita na Avª de Paris, nº 5 - AM, em Lisboa, conforme contrato de concessão publicado no DR, III Série, nº 234, de 11/10/83.

Assentes estes factos que se impõem a este Supremo Tribunal passemos à apreciação do recurso.

São de duas ordens as questões suscitadas. Por um lado pretende a recorrente que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre o vício de forma por preterição de formalidades legais que referia nas suas conclusões de recurso para a 2ª Instância. Por outro questiona o entendimento do acórdão quanto às matérias objecto do recurso e as ilegalidades que invoca.

A primeira questão, embora a recorrente a não qualifique, envolveria omissão de pronúncia por o julgador ter deixado de se pronunciar sobre questão que deveria conhecer o que consubstanciaria nulidade prevista os artigos 144 do CPT e 668 nº 1 alínea d) do CPC. Tal nulidade só ocorre quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questão de que devesse conhecer e não sobre qualquer argumento invocado. Vejamos então se ocorre a referida nulidade. Na sua petição de recurso a recorrente questiona a liquidação de Contribuição Industrial efectuada pela Administração Fiscal, especificando os motivos por que entendia não ser o imposto devido. Não referia nessa peça processual qualquer vício de falta de fundamentação. Por isso a sentença da 1ª Instância não apreciou nem podia apreciar tal vício. É nas alegações para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância que a recorrente vem invocar o vício de forma. Destinando-se os recursos a reapreciar as decisões recorridas não podem os tribunais superiores pronunciar-se sobre questões não apreciadas por aquelas decisões que não tinham que o ser. É certo que o acórdão recorrido poderia ter especificado melhor os motivos pelos quais não ia apreciar especificadamente tal questão. Todavia não ocorreu a omissão de pronúncia invocada. O acórdão recorrido referiu o parecer do Ministério Público que entendia não dever conhecer-se do vício de forma pelas razões citadas e que o recurso se deveria limitar à apreciação do vício de violação de lei, tendo por isso fixado como única questão a resolver a respeitante à violação de lei invocada. Não pode por isso dizer-se que o acórdão deixou de conhecer de questão de que devesse apreciar, não tendo por isso incorrido na nulidade de omissão de pronúncia referida.

Entremos agora na apreciação da questão controvertida relativa à compatibilidade entre a liquidação impugnada e a legislação aplicável. O DL 48912 de 18.3.69 estabelece um novo regime para a concessão da exploração de jogos de fortuna e azar prescrevendo, no seu artigo 2º, que a prática dos mesmos só é permitida nos casinos existentes nas zonas de jogo - Estoril, Funchal e Algarve - e nas épocas estabelecidas para o seu funcionamento. O artigo 4º especificava quais os jogos de fortuna e azar autorizados, admitindo a autorização de outros pelo Ministro do Interior após parecer do Conselho de Inspeção de Jogos. Nos termos do artigo 34º as empresas concessionárias ficavam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, que seria liquidado e cobrado nos termos aí indicados, não

sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão. O jogo do bingo não era mencionado no referido diploma.

Pelo DL 277/82 decidiu o Governo regulamentar a prática do jogo do bingo, até então jogado clandestinamente segundo referia o preâmbulo do diploma, permitindo a sua prática em casinos ou noutros locais. Pelo Dec. Regulamentar 41/82, da mesma data, permitiu-se a candidatura à exploração de salas de jogo do bingo a pessoas colectivas de direito público, pessoas colectivas de utilidade pública administrativa ou a empresas do sector turístico que não tivessem por objectivo social exclusivo ou principal a exploração do jogo (art.º 3.º). Excepcionava do âmbito desse artigo as empresas concessionárias da exploração desses jogos em casinos (art.º 4.º). O diploma determinava a forma de distribuição das receitas de exploração de modo diferente do prescrito no DL 48912, não preconizando para estas empresas o pagamento do imposto especial pelo exercício da actividade do jogo nem qualquer regime especial de pagamento de impostos. Tal diploma veio a ser alterado pelos Dec. Reg 18/85 de 19/3 e 76/86 de 31/12, sem que todavia ocorresse qualquer alteração quanto à tributação. Não estando o jogo do bingo praticado fora dos casinos incluído nos jogos previstos no DL 48912 que criou o imposto especial pelo exercício da actividade do jogo e não tendo os diplomas que regulam o bingo qualquer remissão para esse diploma ou determinação específica quanto à aplicação de tal imposto, não se afigura válida a pretensão da recorrente. Mesmo que se considerasse tal tributação como não sendo um verdadeiro imposto faleceria razão à recorrente. Mas sendo-o, como pensamos que é, seria inconstitucional uma tributação nos termos pretendidos por violar a competência da Assembleia da República em matéria de impostos prevista no artigo 168 da Constituição da República.

Invoca ainda a recorrente que o acórdão recorrido não apreciou o contrato de concessão. Mas o contrato de concessão não pode ir contra o estabelecido sob pena de ilegalidade. Por isso, se a Lei não prevê o pagamento do imposto sobre o exercício da actividade do jogo e a consequente isenção de outros impostos sobre tal actividade, não podia o contrato de concessão alterar tal enquadramento jurídico. A isenção a que se refere o artigo 15.º do Código da Contribuição Industrial pressupõe o pagamento daquele imposto pelo que, sendo outra a situação jurídica da recorrente, não pode aproveitar-lhe tal isenção ficando por isso sujeita à tributação geral aplicável. Não merece por isso censura o decidido no acórdão recorrido ao não anular o acto impugnado.

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

Custas pela recorrente fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Recurso n.º 19 431 em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrida Maria Luis Assuncion Felise y Gobeo da Costa Cabral e de que foi relator Exm.º Cons.º Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão a fls. 97 e seguintes do T. T. de 2ª Instância, que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da sentença de 1ª Instância, a qual havia julgado parcialmente procedente a impugnação deduzida por Maria Luis Assuncion Felise Herran y Gobeo da Costa Cabral, daquele aresto interpôs o presente recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1º A recorrida não cumpriu a obrigação prevista no art.º 119º do C. C. Predial, razão pela qual a R.F. continuou a tributar os anos de 1984/85.

2º É a própria recorrida que vem pedir somente a anulação do imposto referente a 1984 e 1985, não se pronunciando sobre o imposto de 1981 (3 meses) conforme último parágrafo do n.º 6 do P. I. a fls. 70 verso dos autos.

3º Em face do exposto, é de concluir pela manutenção das liquidações efectuadas referentes ao último trimestre de 1981, bem como dos anos de 1984/85.

Assim, o acórdão do qual se recorre violou os art.º 113º, 119º§ 2º e 126º§ 1º todos do C.C. Predial.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado. O Exm.º Magistrado do M.º P.º foi do parecer que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

a) A moradia, sita na França n.º 10 - Estoril, pertença da impugnante, encontra-se devoluta desde fins de 1983.

b) Esteve arrendada no período compreendido entre 1/10/81 a fins de 1983.

c) Em Dezembro de 1985 a sua moradia esteve ocupada gratuitamente pelo Sr. João Gaspar e a sua família.

d) A impugnante realizou obras de reparação e conservação da sua moradia em virtude da mesma se encontrar em estado de degradação acentuado.

e) Em Dezembro de 1986 a moradia foi arrendada por 15.000\$00 mês à sociedade Química Le Petit.

f) A moradia em causa esteve ocupada abusivamente durante 6 anos consecutivos.

g) Pela ocupação e em virtude do acordo estabelecido entre a impugnante e o ocupante (acção de despejo) este obrigou-se a pagar àquela a quantia de 300.000\$00 correspondentes à renda de 5.000\$00 por mês durante 6 anos que durou a ocupação.

Não se provaram outros factos e, nomeadamente, que durante os anos de 1984 e 1985 o prédio em causa tenha estado arrendado.

Na petição inicial, a ora recorrente impugnou a liquidação da Contribuição Predial respeitante aos anos de 1981, 1982, 1983, 1984 e 1985 A sentença da 1ª Instância, julgando a impugnação parcialmente procedente, anulou as liquidações respeitantes aos anos de 1981, 1984 e 1985.

No recurso interposto para a 2ª Instância sustentou a Fazenda Pública:

- Quanto ao ano de 1981 que a respectiva Contribuição Predial foi bem liquidada, pelas razões que aduziu (conclusão A).

- Quanto aos anos de 1984 e 1985 deviam ser mantidas as respectivas liquidações por não se ter provado que, nesses anos, o prédio não estivesse arrendado.

O acórdão recorrido não se pronunciou, expressamente, quanto à liquidação relativa ao ano de 1981 e estabeleceu que o prédio em questão não esteve arrendado nos anos de 1984 e 1985, vindo a negar provimento ao recurso.

Acontece, porém, que, tal aresto, se bem que tendo omitido o dever de pronuncia quanto à liquidação relativa a 1981, não vem arguido do nulo.

E podia tê-lo sido; na verdade, como se alcança do art.º 668º n.º 1 alin. d) e 3 do C. P. Civil, a omissão de pronúncia constitui nulidade e podia constituir fundamento do recurso interposto para este S.T.A.

Ora, nos termos dos art.º 676º, 680º e 690º do C. P. Civil ao Tribunal de recurso só cumpre apreciar as decisões tomadas pelo Tribunal "a quo" salvo o dever de conhecimento officioso.

A questão relativa à liquidação de contribuição predial relativa ao ano de 1981 não é obviamente, de conhecimento officioso.

Por outro lado, uma vez que não foi apreciada no Tribunal recorrido, dela não cumpre agora conhecer.

A outra questão trazida às conclusões do recurso consiste em saber se, omitida a obrigação prevista nos art.º 119º do C. C. Predial, havia suporte para a tributação em constituição predial relativa aos anos de 1984/85, nos termos em que foi liquidada.

A 1ª Instância, no que foi sufragada pela 2ª Instância, entendeu aplicáveis os art.º 125º e seu § único bem como a regra constante do § 3º do art.º 119º do C. C. Predial.

Em consequência, ambas as liquidações relativas a 1984 e 1985, a fim de serem alteradas em conformidade com tais considerações.

Este entendimento é de aplaudir, por ser o que decorre da aplicação da Lei, nomeadamente, dos normativos antes referidos, aos factos provados. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Ernani Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Processo civil; conclusões; não especificação da norma jurídica violada; consequências; oportunidade da liquidação das custas.

Doutrina que dimana da decisão:

A não especificação, nas conclusões do recurso, da norma jurídica violada pelo despacho recorrido, após o convite

a que alude o art.º 690.º n.º 3 do C.P.Civil, na anterior redacção, impede o Tribunal "ad quem" de conhecer daquele.

Não é intempestiva a liquidação das custas, se efectuada após a notificação do despacho que julgou deserto um recurso e que não foi impugnado.

Recurso n.º 19.774 em que é recorrente José Oliveira & Irmã, Ldª e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Consº Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Dos despachos de fls 169 e 383, proferidos pelo Mmo Juiz do T. T. da 1ª Instância do Porto foram interpostos recursos por José Oliveira e Irmã, Ldª, respectivamente, em 17/Maio/1995 e 29/Maio/1995.

O Exmo Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que os recursos não merecem provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Recurso interposto a 17/Maio/1995 (fls 385).

a) Através de requerimento, entrado no Tribunal Tributário da 1ª Instância do Porto, José de Oliveira e Irmã, Lda, requereu a apensação aos presentes autos de um processo que havia entregue no 4º Bairro Fiscal do Porto (v. fls 168).

b) Em 4/4/95, o Mmo Juiz "a quo" proferiu o seguinte despacho: "Porque o presente processo se encontra findo, não há que apensar-lhe qualquer outro processo, pelo que se indefere o requerido" (v. fls 169).

c) Inconformado, dele interpôs recurso, por requerimento de 17/Maio/1995, a fls 385, apresentando, desde logo, alegações, omitindo, no entanto, as respectivas conclusões bem como a indicação da norma ou normas jurídicas violadas pelo despacho recorrido.

d) Recebidos os autos neste S.T.A., o Exmo Magistrado do Mº Pº promoveu a notificação do recorrente para apresentar conclusões e especificar as normas jurídicas que entendia terem sido violadas (v. fls 507).

e) O então Relator proferiu o seguinte despacho:

"Como se promove com a legal cominação do art.º 690º n.º 3 do C.P.Civil... (v. fls 507).

f) Notificada para o efeito, apresentou a recorrente o documento de fls 508, no qual formulou conclusões, abstando-se, no entanto, de indicar a norma ou normas jurídicas violadas pelo despacho recorrido.

Como flui do antecedente relato, a recorrente, apesar de devidamente notificada, com a cominação legal, não indicou a norma ou normas jurídicas violadas pelo despacho recorrido.

Na redacção anterior, dispunha o art.º 690º n.º 3 do C.P.Civil:

"Quando as conclusões faltarem, sejam deficientes ou obscuras ou nelas não se especifique a norma jurídica violada, o juiz ou o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las ou esclarecê-las, sob pena de não se conhecer do recurso".

Assim, por falta de especificações da norma jurídica violada pelo despacho recorrido, este S.T.A não pode conhecer do recurso interposto a fls 385.

Recurso interposto em 29/Maio/1995 (fls 496).

1 - Através de carta registada, expedida em 10/4/95, foi a recorrente notificada, na pessoa do seu ilustre mandatário para pagar as custas contadas no presente processo (v. fls 382).

2 – A esta notificação reagiu a recorrente requerendo que se julgasse sem efeito a liquidação de custas, por se mostrou intempestiva e se ordenasse o prosseguimento dos autos, em razão dos factos supervenientes alegados (v. fls 381).

3 – Em 5/5/95, o M^o Juiz “ a quo “ proferiu o despacho ora recorrido, cujo teor é o seguinte:

“ Face aos despachos proferidos nestes autos a fls 163, 166, 169 e 379 mostra-se como correcta a elaboração da conta nestes autos, assim se indeferindo ao requerido a fls 381 “ (v. fls 383).

4 – Deste despacho foi interposto recurso a fls 496, por requerimento entrado em 29/5/95 no tribunal recorrido, tendo sido, desde logo, apresentadas alegações, apontando-se como violados os art^{os} 165^o n^o 3 e 148^o, autos do C.P.T.

5 – Este requerimento é, no entanto, omissivo quanto a conclusões da respectiva alegação.

6 – Na sequência da promoção, a fls 507, do Exmo Magistrado do M^o P.^o, junto deste S.T.A., foi a recorrente notificada, com a cominação legal do art.^o 690^o n.^o 3 do C.P.Civil para apresentar conclusões da sua alegação (v. fls 507 e 507 v.^o).

7 – Embora de forma não totalmente explícita, concluiu ser intempestiva a liquidação das custas, “ pelo que o douto despacho, ou recorrido, de fls 383, deve ser revogado, declarando-se nulo, por intempestivo, atendendo ao disposto no n^o 3 do art.^o 165^o conjugado com o art.^o 148^o, ambos do C.P.T..”

Reconhecendo, desde já, que os art^{os} 148^o e 165^o n^o 3, autos do C.P.T., aquele atinente ao processamento e julgamento dos incidentes em processo de impugnação e este à tramitação das acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nada têm a ver com a alegada intempestividade quer da liquidação das custas que do despacho recorrido, que, assim, os não violou, vejamos se aquela liquidação foi extemporânea para, depois, concluirmos se este foi ou não acertado.

A este propósito, apurá-se dos autos o seguinte:

I – A ora recorrente deduziu oposição a três execuções fiscais.

II – A petição inicial foi indeferida, por ineptidão, por despacho de fls 153 e seguintes.

III – Deste despacho foi interposto recurso a fls 161.

IV – O recurso, porém, por despacho de fls 163 foi julgado deserto.

V – Deste despacho, notificado por carta registada, expedida em 10/3/95, não foi interposto recurso (v. fls 163 v.^o, *in fine* a 167 e 167 v.^o).

VI – Como atrás se disse, por carta registada expedida em 10/4/95, foi a recorrente notificada para pagar as custas.

Daqui se vê que a liquidação das custas bem como a respectiva notificação para pagamento ocorreram posteriormente ao aludido despacho, que julgou deserto o recurso, referido em IV.

Ora, como este não foi impugnado, ocorreu a extinção da instância nos termos do art.^o 287^o al. c) do C.P.Civil.

Assim, findo o processado, seguia-se, como se alcançava do art.^o 122^o do anterior Código das Custas Judiciais, aplicável por força do art.^o 2^o do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, a elaboração da conta.

Deste modo, a falada liquidação das custas não pode considerar-se intempestiva, sendo de concluir, como se conclui, pelo acerto do despacho recorrido de fls 383.

Termos em que se acorda em não conhecer do recurso interposto a fls 385 e em negar provimento ao recurso interposto a fls 496.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Processo civil; nulidade do acórdão do T.C.A. por omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

O Tribunal, sob pena de nulidade, deve resolver todas as questões que as partes hajam submetido à sua apreciação, exceptuando aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (art.º 660ºn.º 2 e 668ºn.º 1 alin. d), primeira parte, do C. P. Civil e 144ºdo C. P. T.).

Recurso n.º 20 292 em que é recorrente Seagate Technology Inc. Portugal e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Fonseca Limão.

Seagate Technology Incorporated - Portugal, não se conformando com o acórdão do T. T. de 2ª Instância, a fls. 188 e segs., dele interpôs recurso para este S. T. A., imputando-lhe para além do mais, vício de omissão de pronúncia.

A Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º opinou no sentido da anulação do acórdão recorrido.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Na 1ª conclusão do recurso afirmou o recorrente:

“Houve omissão de pronúncia no que respeita a uma situação enunciada no articulado na petição de recurso (art.º 35º e segs. A fls. 175) e sintetizada nas conclusões 2ª e 5ª, onde se evidencia que apesar dos prejuízos de 1986 terem sido reduzidos pelo Chefe de Repartição de Finanças, devem ser reportados no exercício de 1988, posto que em bom rigor não houve aplicação das regras do grupo B. Sobre este ponto não foi formulado e emitido qualquer juízo em sentido concordante ou oposto à pretensão do recorrente.”

Na verdade, na petição de recurso para o T. T. de 2ª Instância havia a recorrente alegado, sob o n.º 35, que haveria que averiguar se o prejuízo verificado no exercício de 1986 decorreu da fixação de matéria colectável pelo sistema do grupo B.

E, na conclusão 5ª daquela petição, afirmou que, a aceitar-se a interpretação que foi dada ao §3 do art.º 54º do C. C. I. pela sentença de 1ª Instância, haveria lugar à dedução dos prejuízos de 1986 no lucro tributável de 1988, uma vez que no exercício de 1986 não houve, em bom rigor, aplicação das regras do grupo B, mas simples

redução pelo Senhor Chefe do prejuízo - que continua a sê-lo - declarada pelo recorrente.

Confrontado o acórdão recorrido, desde logo se verifica que, na alínea c) do probatório, se afirma que, no exercício de 1986, o lucro tributável foi aprovado segundo as regras do grupo B da Contribuição Industrial.

No entanto, a questão submetida à apreciação do T. T. de 2ª Instância era, no ponto, a de saber se, em relação àquele exercício, houve apenas uma simples redução do prejuízo pelo Senhor Chefe e se, nesse caso, tal é bastante para se entender que a matéria colectável foi fixada pelo sistema do grupo B.

Em suma e como acolheu o Exm.º Magistrado do M.º P.º, no seu douto parecer de fls. 238, a questão era a de saber se, havendo uma simples redução, se pode entender que está a utilizar as regras de tal sistema.

A esta questão, determinante da sorte do recurso interposto para a 2ª Instância, não foi dada resposta, nem o seu conhecimento se mostrava prejudicado pela decisão que a uma outra foi dado.

Ora, sob pena de nulidade, o Tribunal deve resolver todas as questões que as partes hajam submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (v. art.º 660ºn.º 2º e 668ºalin. d), primeira parte, do C. P. Civil e 144ºdo C. P. T.).

Termos em que se acordou em declarar nulo o acórdão recorrido e se ordena a baixa do processo ao T. C. Administrativo para os efeitos do disposto no art.º 731ºn.º 2 do C. P. Civil, assim se concedendo provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos*

relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.

Recurso: 20 307; Recorrente: Maria Fernanda F. Martins Gonçalves;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Costa Reis.

1. - Maria Fernanda Fidalgo Martins inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1^a. Instância do Porto, que julgou esta oposição improcedente, dela vem interpor este recurso que finaliza com a formulação das seguintes conclusões:

1^a. - A executada que figura no título executivo como devedora é uma sociedade comercial regular de responsabilidade limitada.

2^a. - A pessoa citada (a oponente) já não era, durante o período da liquidação da dívida, nem no período da sua cobrança, 1 de Julho a 31 de Outubro de 1991, sócia da empresa.

3^a. - Não é, portanto, responsável pela dívida nem figura no título como devedor originário.

4^a. - Há, pois, inequívoca ilegitimidade da ora oponente quanto à dívida que fundamenta, nos termos da al. B) do art. 176 do CPC e do art. 288 do CPT a presente oposição.

5^a. - Se prova também que não foi por sua culpa sua que o património da sociedade devedora deixou de cobrir a dívida dos autos, sendo certo que aquando da sua saída da sociedade esta tinha um valioso património.

6^a. - A dita sentença violou os arts. 16^o. do CPC e art. 13^o. do CPT. Não foram apresentadas contra-alegações.

O EMMP. emitiu parecer no sentido de este Tribunal ser declarado incompetente para conhecer do recurso, em razão da hierarquia, por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre aquela questão prévia, tendo a Representante da Fazenda Nacional admitido que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3^o. da LPTA..

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1^a Instância...", logo acrescentando na al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno, a al. a) do n.º 1 do art. 41^o. do citado Estatuto estabelece que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32^o."

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que "das decisões dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça".

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigidos para Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria nele controvertida, pois será ele a determinar qual Tribunal tem competência para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC) - pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se devem retirar.

3. - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP. tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

A Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam faz afirmações onde se contém matéria factual que contraria a que foi fixada em 1ª Instância ou se refere a factos que aí não foram contemplados. Assim:

- na conclusão 2ª. afirma que no período a que se refere a dívida exequenda, de 119 a 31/10 de 1991, já não era sócia da executada, quando é certo que o Tribunal recorrido fixou que aquela dívida cobria o período de Agosto de 1991 a 31 de Dezembro de 1992 e que a Recorrente só se havia desligado da executada em 26/9/91.

- na conclusão 5ª. refere terem-se provado dois factos - não ter sido por culpa sua que o património da executada se tomou insuficiente para pagar a quantia exequenda e que ao deixar aquela sociedade esta tinha um valioso património - que são totalmente ignorados na decisão recorrida.

Em qualquer uma das apontadas conclusões são referidos factos que se deviam ter sido considerados e não o foram, ou que o foram erradamente.

Em suma, não restam quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, o que nos força a concluir que o recurso versa também matéria de facto.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Recursos jurisdicionais. Objecto do recurso. Delimitação do respectivo âmbito e alcance impugnatório.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Salvo matéria do conhecimento oficioso, só a decisão judicial impugnada com o recurso integra o objecto dos recursos jurisdicionais.*
- II — *O âmbito e alcance impugnatório deste afere-se, de harmonia com o disposto nos arts. 684 e 690 do CPC, em função da delimitação operada pelo Recorrente nas respectivas conclusões.*
- III — *Assim, se nestas e nas alegações apresentadas, o Recorrente não questiona, afronta ou impugna o decidido pelo tribunal "a quo", imputando-lhe qualquer censura jurídica, nem manifesta a sua discordância face à pronúncia decisória da sindicada decisão, sem invocar também qualquer questão que, porque de conhecimento oficioso, cumpra ao tribunal "ad quem" conhecer, o recurso jurisdicional, assim minutado, revela-se, de todo, destituído de objecto legal e, consequentemente, não pode lograr provimento.*

Recurso: 21.336; Recorrente: Auto Lucapa-Estação de Serviço. Recolha e Reparação Automoveis, L^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por se não ter conformado também com o aliás douto acórdão do TT de 2^a instância de fls. 109 a 114 que lhe negou provimento ao

recurso antes interposto da sentença do TT de 1ª instância de Lisboa, 1º Juízo, que julgara improcedente a oposição antes deduzida contra a execução n.º 21628/89, a correr seus termos na RF de Oeiras, para cobrança de IVA dos anos de 1986 e 1987, no valor de 937.171\$00 e de 715.561\$00, respectivamente, dela interpôs agora a oponente Auto-Lucapa - Estação de Serviços, Recolha e Reparação de Automóveis, Limitada, nos autos convenientemente identificada, recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, conforme fls. 118, 119 e 120, com a rectificação introduzida a fls. 124 e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, formulando, a final, as seguintes conclusões:

- *O representante da Fazenda Pública ao tomar conhecimento do pedido de não dedução da acusação, com argumentos irrefutáveis, por motivos óbvios decidiu arquivar o processo, mesmo sabendo que estava afecto ao poder judicial. Foi acção grave!*

- *A Administração Fiscal ao querer cobrar o imposto, mesmo sabendo que se tratava de um esbulho cometeu atropelos de toda a ordem. Procurou que o imposto liquidado no Auto de Notícia fosse pago através de novas diligências, contrárias à situação da firma e à legalidade.*

- *Certamente que a Administração Fiscal cumpriu as ordens que lhe foram dadas.*

- *Se a sentença for a favor do contribuinte ou arguidos, recorrente, etc., sem qualquer dúvida, não há necessidade de se responder ou analisar todas as afirmações produzidas pela parte. É exemplo significativo: se for alegada oficiosamente Prescrição.*

- *A arguida ficou tranquila à espera da resposta ao pedido da não dedução da acusação ou a própria acusação para agir em conformidade.*

- *Não podia prever, dada a afectação ao Poder Judicial da relação jurídica controvertida que a Administração Fiscal agisse da forma como agiu.*

- *Houve nitidamente ofensa aos direitos dos cidadãos consignados na Constituição da República Portuguesa.*

- *Não foi a recorrente que infringiu as regras processuais.*

Conclui pedindo “...se digne ordenar o que tiver por conveniente para ser anulada a relação jurídica questionada e a anulação de todos os actos subsequentes: como é de JUSTICA.”

Mediante promoção do Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, por despacho do Senhor Juiz Conselheiro Relator de fls. 160 dos autos, foi a Recorrente notificada, na pessoa do seu mandatário judicial, para, nos termos do n.º 2 al. a) e n.º 4 do art. 690 do CPC, no prazo de 10 dias e com a cominação legal, especificar as normas que considerava violadas.

Procurando dar satisfação ao assim ordenado, a Recorrente apresentou em juízo, subscrito ainda pelo seu mandatário judicial, o documento de fls. 161 a 163, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais e que também por economia processual se não transcreve na totalidade, onde, além do mais, expressamente refere que:

“vem especificar as normas que considera violadas nos processos de transgressão n.º 02075, 6/88, n.º 5176, 7º Juízo, n.º 202665/90, n.º 19260/90, 4º Juízo, referente à relação jurídica do IVA dos anos de 1986 e 1987.”

1ª - Penalização - Violação do artº 108, alínea d) do CPCI, ..., requisitos do Auto de Notícia - o fundamento para levantamento do Auto " Lucros Presumidos " não constitui falta verificável - NULIDADE ABSOLUTA.

...

III
VIOLAÇÃO dos artsº 18 e 117 e seus parágrafos, do CPCI - ao autuante falta competência para liquidar no Auto de Notícia, Contribuição Industrial - grupo A, sobre os lucros que presumiu, fazendo liquidação do IVA correspondente, VIOLAÇÃO do Código de Contribuição Industrial, nomeadamente os arts. 6º, 53º, 114º, 115º.

...

IV
VIOLAÇÃO do art. 124 do CPCI - dedução de acusação - o Digno Representante do M.P. suspendeu todos os trâmites do processo, não cumprindo o disposto nesta norma.

...

VIII
VIOLAÇÃO de um Princípio Geral de Direito - Estando uma jurídica controvertida afecta ao Poder Judicial, é nula nova acção punitiva relativamente à mesma questão. Este princípio consta do art. 29ºn.º 5 da Constituição da República Portuguesa - Direitos, Liberdades e Garantias dos Cidadãos.

E onde, a final, conclui pedindo:

"...se digno ordenar o que tiver por conveniente para ser anulada a Relação Jurídica questionada e a anulação de todos os actos subsequentes, como é de JUSTICA."

O Representante da Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso e pela manutenção do impugnado acórdão.

E o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia do não conhecimento do objecto do recurso por, em seu esclarecido entender, a Recorrente nas conclusões do recurso não ter atacado, como lhe competia, o decidido pelo TT de 2ª instância.

Já depois de corridos os vistos legais, por despacho do Juiz Relator de fls. 169 v.º foi ordenado o cumprimento do disposto no art. 704 do CPC.

Responderam ao convite formulado Recorrente e Recorrida.

Esta, sem responder à questão suscitada ou invocar o que quer que fosse acerca dela, limitou-se a reiterar o entendimento antes sufragado de que a decisão jurisdicionalmente impugnada não merece qualquer reparo ou censura, reclamando a manutenção do decidido - cfr. fls. 171 -;

Aquela, a ora Recorrente, em articulado que consta de fls. 173 e 173 respondeu à suscitada questão prévia, pugnano pelo seu não provimento, com base na "argumentação" que, por elucidativa, não podemos deixar de transcrever:

"2.1 Os argumentos (questões não jurídicas) quer sejam do M. P. quer da Arguida não são apreciados previamente no sentido jurídico invocado. É evidente que a sua apreciação destina-se à elaboração do Acórdão final.

2.2 O conceito destas questões (argumentos) pertencem à terminologia do foro comum.

2.3 O Tribunal Tributário de 2ª Instância teria que apreciar todos os argumentos (questões) constantes do recurso da sentença da 1ª Instância.

2.4 O objecto do recurso não pode ser delimitado pelas conclusões nem pela resposta ao convite para indicar as normas jurídicas violadas: por não estarem sujeitas à apreciação prévia.

2.5 As conclusões são de carácter facultativo, mas podem legalmente ser solicitadas... Foi o que aconteceu, servem para ajudar à elaboração do Acórdão, pois a análise dos argumentos (questões) elaborados no texto é que serão apreciados.

2.6 Entendeu-se que seria curial e até obrigatória, a especificação das normas violadas, como esclarecimento natural. Não houve aproveitamento.

2.7 Todos os argumentos apresentados em tempo, não podem ser objecto de apreciação prévia como pretende o Parecer, seja qual a parte que os apresente.

2.8 Só as questões originais, jurídicas, podem ser objecto de apreciação prévia."

"Argumentação" que, a final, resumiu nos seguintes termos:

"a) - Somente as questões jurídicas contempladas nas Leis, poderão determinar a apreciação antecipada para aceitar ou rejeitar.

b) - As questões (argumentos) não são passíveis de apreciação prévia, por não serem jurídicas e a Lei não as contemplar.

c) - O objecto de recurso, questão jurídica controvertida, já foi aceite pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal de 1ª instância das Contribuições e Impostos (Art.º 181)."

Tudo visto e porque agora nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar da questão suscitada pelo Magistrado do Ministério Público.

Questão que, adiante-se, não pode deixar de proceder.

Com efeito, como proficientemente evidencia o Magistrado do Ministério Público junto deste STA no referido parecer, tendo a Recorrente apresentado recurso no TT de 2ª instância impugnando apenas a sentença do TT de 1ª instância de Lisboa, proferida nos presentes autos, arguindo-a de nulidade, por omissão de pronúncia - face à alegada não apreciação da questão de dupla penalização que invocara na respectiva alegação - e por oposição entre os fundamentos e a decisão - por, em seu entender, ter sido nessa sentença conhecida uma questão de dupla tributação que não fora alegada - e tendo-se o TT de 2ª instância expressamente pronunciado sobre qualquer das referidas questões, decidindo, a final, pela inexistência ou não verificação de qualquer delas - cfr. Acórdão de fls. 109 a 114 dos autos -,

E uma vez que, como é sobejamente sabido e vem sendo reiterada e pacificamente afirmando pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, o objecto dos recursos jurisdicionais é apenas, salvo matéria do conhecimento oficioso do Tribunal, a decisão judicial com ele impugnada e cuja revogação ou anulação visa, delimitando-se o respectivo alcance impugnatório pelas conclusões das alegações apresentadas pelo Recorrente, em cumprimento, aliás, do ónus legalmente imposto - cfr. arts. 684 e 690 do CPC -,

Impõe-se, na verdade, concluir que, com o presente recurso, a Recorrente não questiona, afronta ou ataca, por qualquer forma, o ali decidido, designadamente no que concerne às pronúncias emitidas pelo Tribunal agora recorrido acerca das antes arguidas nulidades de sentença.

Com efeito e como inequívoca e irremediavelmente resulta do teor das conclusões do presente recurso que, por elucidativas, se deixaram transcritas na íntegra, manifesto é que delas não emerge ou resulta qualquer impugnação, censura ou manifestação de discordância com

o decidido pelo TT de 2ª instância, nem com elas se suscita também qualquer questão que, porque do conhecimento officioso, cumpra a este Supremo Tribunal conhecer.

Pela pena do seu mandatário judicial, a Recorrente limita-se a reincidir, mais uma vez, em “argumentação” já antes julgada de todo ineficaz e juridicamente inconsistente, “...ignorando as regras processuais que regem a matéria...” e “... mistura(ando)r no mesmo cadinho fundamentos quiçá válidos como meio de defesa nos processos de transgressão ou como fundamentos de impugnação, trazendo-os a juízo sob a forma de oposição à execução,... compromete(ndo)u o êxito dessa oposição...”, (como já se anotava no acórdão ora impugnado), procurando agora sindicá-lo decidido pelo TT de 2ª instância, de novo sem qualquer possibilidade de êxito.

É, com efeito, pacífica, uniforme e constante a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores acerca do objecto e âmbito dos recursos jurisdicionais.

Podem ver-se, a título de exemplo, os acórdãos da 1ª Secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 07-03-96, 05-06-96 e 29-10-96 proferidos respectivamente nos processos n.º 37.777, 36.453 e 38.961, os dois primeiros da 1ª Subsecção e o último da 2ª Subsecção, bem assim como, desta 2ª Secção em Pleno, entre outros, os acórdãos de 25-03-92, proferidos nos processos n.º 11.905 e 12.025, in AP DR de 30-09-94 - 15 e 20, respectivamente, e ainda os acórdãos da Secção de 12-05-93 e de 12-07-95, proferidos nos processos n.º 15.478 e 5.635, publicados no AP DR de 25-10-95 e 14-04-97, respectivamente a fls. 117 e 70.

Dos respectivos sumários colhem-se ensinamentos jurisprudenciais claros sobre a questão que ora nos ocupa e que, para que conste, se transcrevem:

“ O objecto do recurso jurisdicional é a decisão do tribunal recorrido pelo que para o Recorrente obter a revogação do decidido terá de atacar os fundamentos da sentença, balizando o recurso com as conclusões da alegação. ” - Processo n.º 37.777 -

“ I - É jurisprudência pacífica de que, nos recursos jurisdicionais, o tribunal de recurso apenas conhece das questões submetidas à sua apreciação que tenham sido objecto de pronúncia do tribunal “a quo”, para além, claro está, das de conhecimento officioso;

II - Isto porque os recursos visam modificar as decisões recorridas...” - do Processo n.º 36.453 -.

E, com o mesmo sentido e alcance, no referido Processo n.º 38.961, sumariou-se o seguinte:

“ I - O objecto do recurso jurisdicional é constituído pela sentença recorrida, à qual devem ser imputados erros de julgamento ou eventuais causas de nulidade.

II - O âmbito do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação a elaborar em cumprimento de ónus legal.

*...
IV - Deste modo, se nas conclusões da alegação nenhum reparo é feito à sentença e o recorrente se limita a reeditar as arguições em que fundamentou a impugnação contenciosa o recurso deve proceder.”*

E o Pleno desta 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo doutrinou nos invocados arestos, além do mais, que:

"1 - ... o objecto do recurso é constituído pela decisão recorrida.

11 - Os recursos jurisdicionais são o meio de impugnação das decisões dos tribunais com vista à sua alteração ou anulação após reexame da matéria de facto e ou de direito nelas apreciadas.

11 - Não vindo assacada qualquer ilegalidade ao acórdão recorrido, está-se perante uma situação equiparável à falta de alegação, ..., carecendo o recurso de objecto."

Por sua vez, nos também citados acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário, sumariou-se igualmente que:

"1 - Os recursos jurisdicionais constituem meios de impugnação de decisões judiciais, destinando-se a alterá-las, que não a decidir questões novas.

2 - O objecto do recurso jurisdicional para o STA, de decisão proferida pelas instâncias, em impugnação contenciosa, e aquela, ..., pelo que, nas conclusões e alegações respectivas, tem o recorrente de especificar os fundamentos por que pretende a revogação do ali decidido.

3 - Se o não fizer, ..., o recurso jurisdicional improcede necessariamente, já que tais conclusões se revelam impertinentes, não possibilitando qualquer crítica à mesma decisão."

... - Do acórdão de 12-05-93, processo n.º 15.478 -.

Ou, nos termos do decidido pelo acórdão de 12-07-95, processo n.º 5.635,

"1 - Interposto recurso de uma decisão, é esta que constitui o objecto daquele, ficando o recorrente obrigado a dizer, na sua alegação, das razões da sua discordância em relação ao decidido, concluindo, resumidamente, nessa conformidade.

2 - Não tendo o recorrente procurado demonstrar o desacerto do julgado, com indicação de vício ou erro de eventualmente determinante da alteração ou anulação da decisão recorrida, o recurso terá de improceder."

Ora, assim sendo e vistas as alegações e conclusões do presente recurso face ao decidido pelo sindicado aresto do TT de 2ª instância, importa concluir pela procedência da questão prévia suscitado pelo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, o que obsta ao conhecimento do mérito das questões suscitadas nas conclusões do recurso.

Estas, as questões suscitadas nas alegações e conclusões do presente recurso, não consubstanciando, como efectivamente não consubstanciam, qualquer crítica ou manifestação de discordância com o decidido pelo TT de 2ª instância e respectiva fundamentação, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração ou anulação do decidido.

Porque assim, e porque delas também não emerge qualquer crítica ou censura à decisão impugnada, nem delas resulta sequer tentativa, ainda que implícita, de demonstração do desacerto do julgado ou invocação de vício ou erro susceptível de o inquirar, em termos de demandar a sua alteração ou anulação, revelam-se antes, em absoluto, verdadeiramente impertinentes e, consequentemente, de todo ineficazes face ao efeito jurídico legalmente estabelecido.

Efeito que, curiosamente, aliás, como se deixou relatado, a Recorrente nem sequer invoca, pedindo.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do STA em julgar improcedente o presente recurso, mantendo o decidido pelo TT de 2ª instância.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

CPCI. CPT. Reversão. Excussão prévia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Na vigência do CPCI a reversão só podia ter lugar contra os responsáveis subsidiários após a prévia excussão do património do devedor originário.*
- II — No âmbito do CPT, atento o disposto no seu artigo 239 n.º 2, a reversão pode ter lugar tanto nos casos de inexistência de bens do devedor originário como no caso de serem insuficientes tais bens para o pagamento das dívidas, sem que tenha que se aguardar pela venda dos bens para determinar se os bens penhorados são ou não suficientes.*

Recurso: 21 367; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Rogério Francisco do Couto e mulher Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e mulher Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto deduziram oposição à execução contra si instaurada pela 4ª repartição de finanças do concelho de Santa Maria da Feira na qual foi efectuada penhora.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi a oposição julgada procedente e anulado o despacho que ordenou a reversão por considerar os oponentes parte ilegítima na execução.

Inconformada com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

I - Na vigência do C.P.C.I. (art.º 146) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O C.P.T. (art.º 239 n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor".

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações e porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV - O M^oJuiz ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez correcta interpretação da lei actualmente em vigor.

Os oponentes contra-alegaram pugnando pela manutenção do decidido.

O M^oJuiz proferiu despacho de sustentação da decisão recorrida.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que só com a liquidação e constatada a insuficiência de bens para assegurar o pagamento das dívidas poderia ocorrer a reversão, não tendo esta natureza preventiva ou cautelar.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) corre termos pela 4^a RFSMF, sob o n.º 100073.0/94, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL” para cobrança coerciva da quantia de 28.693.183\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, de fls.65 a 102 e 111 a 142, máxime as cópias das certidões de relaxe de fls.66 a 87);

b) essa execução foi instaurada com base em duas certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversa quantias, no total acima indicado, provenientes de IVA dos anos de 1992 e 1993 (cfr. cópias das certidões de relaxe de fls.66 a 87);

c) contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls.61 e informação de fls.62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls.62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls.62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do DL. n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p. i. a fls.46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2^oJuiz Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls.56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura

ra e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram a herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, máximo e seu art. 6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls.29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RF5MF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls.96 a 100);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) a informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«...»

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art.282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls. 111);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RF5MF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui

bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar»

(cfr. cópia do despacho a fls. 112);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 122 a 128, 129 a 135 e 136 a 142);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)» (cfr. cópias dos citados mandados a fls. 113, 116 e 119);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 115, 118 e 121);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p. i., a fls. 2).

Assentes estes factos apreciemos a situação. A questão fulcral do presente recurso reporta-se à possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários da empresa antes de estar executado todo o património desta. As dívidas em causa no presente recurso respeitam a IVA e respectivos juros compensatórios dos anos de 1992 e 1993, posteriores portanto à entrada em vigor do CPT. Por isso a questão da responsabilidade subsidiária tem de ser apreciada à face deste compêndio normativo, cujo artigo 239 prescreve:

“1. Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233º.

2. O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;

b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”

A norma constante deste artigo considera a eventualidade de decretar a reversão em dois casos: quando não existam bens do devedor ou quando, existindo, sejam insuficientes para a satisfação da dívida e acrescido.

A questão que se coloca no recurso prende-se com o momento em que deve operar a reversão: só depois de executado todo o património do executado ou, cautelarmente, quando a A.F. considere que tal património é insuficiente para o pagamento da dívida. Tal questão surgiu com mais acuidade após a publicação do CPT porquanto o CPCI referia que a execução revertia, na falta de bens penhoráveis do originário devedor, contra os responsáveis solidários ou subsidiários. Pretende-se ver nessa diferente redacção da norma do CPT uma alteração de regime. Vejamos se assim é. Houve uma alteração e não se afigura que tudo possa continuar como estava pois então não se justificaria que o legislador a fizesse. Onde antes se falava em falta de bens penhoráveis veio agora referir-se, além da inexistência que lhe corresponde, a “insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido”. Daí resulta que não é necessário não haver bens da executada para decretar a reversão, podendo esta ter lugar, mesmo existindo bens, se o valor destes se computar desde logo insuficiente para o pagamento do montante da dívida e acrescido. É que, como referem Lima Guerreiro e Silvério Mateus em anotação ao artigo 239 do C.P.T., a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão de bens do executado mas a falta de pagamento da dívida. Se o oponente tiver conhecimento da existência de outros bens da executada que possam responder pela dívida não está inibido de os indicar, como acontece nos casos de inexistência, como forma de poder desonerar da sua responsabilidade. O que não pode, no nosso entender é considerar que a alteração a que a lei procedeu não deve ter qualquer efeito útil todo se passando como se o artigo 239 do CPT tivesse mantido intocado o disposto no artigo 146 do CPCI não obstante lhe ter acrescentado uma nova alínea de conteúdo diferente. Mesmo no caso da inexistência de bens nunca será possível afirmar com certeza que a executada não tem outros bens pelo que, levado às últimas consequências, nunca poderia dizer-se que estava executado todo o património do devedor. Só se podia dizer que o património conhecido estava todo executado, nada impedindo porém que o revertido viesse invocar e demonstrar que assim não era. O mesmo acontecerá com a insuficiência. Se os bens conhecidos são desde logo presumivelmente insuficientes para garantir que a dívida exequenda seja paga nada deve obstar a que opere a reversão, sem prejuízo do direito do revertido de se vir opor invocando a existência de mais bens que sejam suficientes para solver a dívida. No caso dos bens imóveis o seu valor é determinado na lei, podendo se necessário proceder-se a avaliação. Quanto aos móveis não está o chefe da repartição de finanças impedido de corrigir o valor dado na penhora com salvaguarda dos interesses da Fazenda Pública e dos executados, sem embargo de o interessado poder prestar caução assim evitando a penhora, sendo certo que tanto a falta como a insuficiência de bens se afere em relação à reversão e não à penhora.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida quanto à legalidade da reversão, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido para ampliação da maté-

ria de facto quanto à insuficiência dos bens e, se for caso disso, apreciação dos demais fundamentos de oposição.

Custas a final.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Vencido, negaria provimento ao recurso, porquanto entendo que, também no domínio do CPT (artº 239º), enquanto não estiver executado todo o património da devedora originária, em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o(s) devedor (s) subsidiário (s). Neste sentido, os acórdãos desta secção de 29 de Abril último, recs. 21369 e 21381, para cuja desenvolvida fundamentação remeto, *brevitatis causa*). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão. - Insuficiência de bens.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O artº 239º, nº 2, do CPT veio permitir a reversão prevista no artº 123º, tanto no caso de falta de bens do originário devedor (caso de inexistência de bens) - como dispunha o artº 146º do CPCl - mas, ainda, na hipótese de "insuficiência do património do mesmo para a satisfação da dívida exequenda e acrescido";*
- II — *Pelo que não é, agora, necessária a prévia e absoluta excussão daquele património para a reversão da execução fiscal contra responsável subsidiário.*

Recurso n.º 21.368. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e outros; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Na Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira foi instaurada execução fiscal contra a contribuinte INDÚSTRIAS JOAQUIM FRANCISCO DO COUTO & FILHOS, Ld.ª., para cobrança coerciva de IRS dos anos de 1990 e 1991.

Porque os bens da executada não eram suficientes para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, o Chefe da Repartição de Finanças mandou reverter a execução contra Rogério Francisco do Couto e esposa, Maria Helena de Sá Menezes Montenegro do Couto, Joaquim Francisco do Couto e Esposa, Maria da Assunção Ribeiro Andrade do Couto e Manuel Francisco do Couto, todos identificados nos autos.

Os revertidos vieram deduzir oposição à execução fiscal com os seguintes e resumidos fundamentos:

- Os bens que lhes foram penhorados são impenhoráveis pelo facto de estarem afectos a um processo de recuperação da empresa;
- Não foram ainda executados todos os bens da executada;
- As oponentes mulheres são partes ilegítimas;

- Os oponentes não tiverem culpa pelo facto de o património da executada ser insuficiente;
- Os bens da executada ainda não foram vendidos;
- Foi requerido o pagamento dos créditos em 10 anos ao abrigo do disposto no DL 225/94.

Por sentença de fls. 150 a 162, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de Aveiro declarou o erro na forma do processo quanto ao pedido de levantamento das penhoras, mas declarou os oponentes partes ilegítimas na execução, pelo que foi anulado o despacho de reversão, pois ainda não foi executado o património da executada originária. Com esta decisão ficaram prejudicadas algumas questões postas na oposição.

Não se conformando com esta sentença, dela decorreu a Fazenda Pública para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

I — Na vigência do C.P.C.I. (art^o 146) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O C.P.T. (art^o 239^o n^o 2) permite a reversão logo que verificada quer a “a inexistência de bens” quer a “insuficiência do património do devedor”.

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV — O M^o Juiz ao julgar procedente a Oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Contra-alegaram os oponentes, os quais sustentaram a decisão recorrida.

O M^o Juiz a quo também sustentou a sua decisão.

Neste STA, o D^o Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, nos termos do qual a sentença deve ser confirmada.

Corridos os vistos cumpre decidir se a sentença recorrida deve ser confirmada ou revogada.

A 1^a Instância fixou os seguintes factos:

a) corre termos pela 4^a RFSMF, sob o n.º 100201.5/94, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL” para cobrança coerciva da quantia de 9.373.600\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, de fls. 65 a 67 e 86 a 117, *maxime* as cópias das certidões de relaxe de fls. 66 a 67);

b) essa execução foi instaurada com base em duas certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de quantias que perfazem o montante acima referido, provenientes de IRS dos anos de 1990 e 1991 (cfr. cópias das certidões de relaxe de fls. 66 e 67);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia e uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls., 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto

no DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção — processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível do referido Tribunal —, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) [cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispôr dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. cópia do acordo de fls. 20 a 28, *maxime* o seu art. 6.º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, em como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4.ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 71 a 75);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão

desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls. 86);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«- Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Snrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houve lugar»

(cfr. cópia do despacho a fls. 87);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 97 a 103, 104 a 110 e 111 a 117);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 88, 9 e 94);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 90, 93 e 96); s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i., a fls. 2).

2º Fundamentos

A única questão que se discute prende-se com o sentido e alcance do disposto no artº 239º, nº 2, al. b), do Código de Processo Tributário. Reza o nº 2 do artº 239º do CPT:

2 O CHAMAMENTO À EXECUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SUBSIDIÁRIOS DEPENDE DA VERIFICAÇÃO DE QUALQUER DAS SEGUINTE CIRCUNSTÂNCIAS:

a) INEXISTÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS DO DEVEDOR E SEUS SUCESSORES;

b) INSUFICIÊNCIA DO PATRIMÓNIO DO DEVEDOR PARA A SATISFAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA E ACRESCIDO.

Entendeu o Mº Juiz a quo que só se verifica insuficiência do património do devedor quando tiverem sido executidos todos os seus bens. Sem o último bem do devedor ser vendido ou adjudicado em processo de execução, este não pode ser mandado reverter contra os responsáveis subsidiários. As bases em que assenta este entendimento são as seguintes:

- Os gerentes gozam do benefício de excussão prévia do património da sociedade;

- O artº 239º, nº 2, al. b), do CPT nada inova relativamente ao artº 146º do CPCL;

- A excussão prévia está no espírito da lei;

- A al. b) revela apenas um apuramento da técnica legislativa, por a falta de bens a que aludia o artº 146º do CPCL desdobra-se nas duas situações referidas nas als. a) e b) do artº 239º do CPT;

- Insuficiência do património é um conceito indeterminado;

- Não devem correr simultaneamente execuções contra a executada originária e contra os revertidos;

- O elemento teleológico tem mais valor que os trabalhos preparatórios da lei.

A Fazenda Pública tem outro entendimento, pois sustenta que para se dar a reversão não é preciso ter havido prévia excussão do património da executada, bastando que este seja insuficiente do ponto de vista do Chefe da Repartição de Finanças. Baseia-se na letra da lei, na comparação com a redacção do artº 146º do CPCL e nos trabalhos preparatórios da lei.

Quid iuris?

Comecemos pela letra da lei. Ela alude a duas situações distintas, como se vê pela utilização desta expressão. "QUALQUER DAS SEGUINTE CIRCUNSTÂNCIAS". Se é qualquer das duas circunstâncias, é porque se trata de duas circunstâncias diferentes. E a diferença é revelada pelos termos utilizados: INEXISTÊNCIA e INSUFICIÊNCIA. A inexistência é a não existência de todo, ou total, e a insuficiência é a inexistência parcial. São duas formas de inexistência: a total e a parcial. Se fosse de exigir apenas a inexistência total, a Lei não precisava de enunciar a inexistência parcial, ou insuficiência.

Depois, a inexistência de bens refere-se ao bens penhoráveis, enquanto que a insuficiência refere-se ao património. Neste caso, podem ainda restar vários bens penhoráveis ao devedor, mas o património constituído por esses vários bens é insuficiente para satisfazer

a dívida. Finalmente, a inexistência refere-se ao do devedor a seus sucessores.

É verdade que quer a inexistência, quer a insuficiência, têm de ser verificadas. Mas esta é uma operação intelectual e quem tem de fazer essa verificação. É um juízo objectivo, ainda que sujeito a erro: o chefe da repartição ou julga, segundo as provas de que dispuser, que não há qualquer bem para penhorar, ou julga, segundo as provas que tiver, que há bens do devedor mas que eles são insuficientes. Esta é a VERIFICAÇÃO A QUE ALUDE A LEI.

Quando a letra da lei é decisiva para resolver o problema não é preciso passar aos restantes elementos da hermenêutica. Ora, a letra a lei parece ser suficiente para se poder concluir que para se julgar verificada a insuficiência do património não é preciso excutir os bens do devedor. In claris non fit interpretatio.

Mas vamos provar o elemento literal com os restantes elementos da interpretação das leis.

Quanto à história do preceito, temos que o artº 146º do CPCI, que antecedeu o artº 239º do CPT, dizia o seguinte: "A execução ... poderá reverter, NA FALTA DE BENS PENHORÁVEIS, CONTRA OS RESPONSÁVEIS ... SUBSIDIÁRIOS PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA EXEQUENDA".

Ora, se a lei anterior falava na falta de bens (que corresponde há inexistência de bens) e a Lei nova fala na inexistência ao lado da insuficiência, então parece evidente que a Lei nova quis inovar. Já não é só a falta de bens (no sentido de falta total de bens) que leva à reversão, mas também a existência de bens insuficientes. São duas situações diferentes, descritas em duas alíneas separadas.

O anteprojecto de CP, nas versões de 31.7.90 e 4.10.90, já tinha a redacção que veio, a final, a ser aprovada.

Informam dois comentadores do CPT, que dizem ter estado na Comissão que elaborou o CPT (Drs. A. BARROS LIMA GUERREIRO e J. SILVÉRIO MATEUS), que a inovação do artº 239º consiste em que a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal deixa de ser condição de reversão contra o responsável subsidiário, pois a reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência, não sendo necessária a liquidação na execução fiscal de todo o activo do executado, pelo que o preceito assenta no pressuposto de que a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão dos bens do executado mas a falta de pagamento da dívida (cfr. Nota 3 do CPT destes comentadores).

Vejam agora o elemento racional. A razão de ser da inovação parece estar nisto: não vale a pena o Fisco perder muito tempo com a execução de bens que se sabe à partida que não chegam para satisfazer a dívida exequenda. Para quê gastar um ano a executar um bem que tem o valor de 1.000\$00 se a dívida exequenda é de mil contos? Para quê tanto tempo e trabalhos inúteis? Porque não dar cumprimento ao princípio da economia processual ou economia de meios? Porque o sacrifício da verdade material em homenagem a meros princípios vazios, a meras ideias feitas (como é a da excussão prévia)? Quem lucra com o rigor formalista na interpretação das leis? Porque tanto positivismo, demais que indo ele contra a letra da lei?

Todas estas dúvidas e outras que se poderiam colocar mostram que o legislador foi razoável e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Se se deram garantias aos contribuintes, também não se desacautelaram as garantias da Fazenda Pública.

Deste modo, temos de concluir que o M^o Juiz a quo errou na interpretação que fez do art^o 239^o, n^o 2, al. b), do CPT. Ne a letra, nem a história, nem a razão, aconselham a interpretação seguida pela 1^a instância, imbuída de excesso de garantias para os responsáveis subsidiárias e levando a um arrastar das execuções fiscais pelas repartições de finanças.

Por isso, temos de concluir que não é necessária a excussão prévia dos bens do devedor para se mandar reverter a execução contra os responsáveis subsidiários.

3^o Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso da Fazenda e em revogar a sentença recorrida, devendo os autos voltar à 1^a instância para que aí que conheça das restantes questões postas pelos oponentes.

Custas pelos recorridos, fixando-se a taxa de justiça em 50%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998 — *Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso: 21 400; Recorrente: Lin Di Hua; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. António José Pimpão.

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

1. Lin Di Hua recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa, 5^o Juízo, julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1^a. A oposição deverá ter-se por procedente quanto à inexistência da taxa a partir de Agosto de 1992.

2^a. A não ser assim viola-se o n^o 3 do art^o 103^o da CRP, protelando-se a liquidação contra o disposto nas disposições referidas no CPA Administrativo que deve também ser aplicado na vida quotidiana das pessoas, embora se reconheça que hoje mais predominam as grandes superfícies do que os mercados municipais.

3^a. Por conseguinte, verifica-se a al. a) do n^o 1 do art^o 286^o do CPT bem como já devesse ter reconhecido que esta fora mal notificada e daí (alínea b) não ter podido actuar anteriormente (alínea g).

4º. Seja como for esta situação configura-se como inconstitucional face aos direitos e ao sistema fiscal.

O EMMP entende que este Tribunal é incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso já que nas alegações e conclusões sustenta o recorrente que foi mal notificado e que daí resultou “não ter podido actuar anteriormente” uma vez que no despacho recorrido não é dado como provado que tivesse existido nexo de causalidade de qualquer deficiência da notificação e eventual impossibilidade de actuação do recorrente.

Notificado para se pronunciar sobre a questão suscitada entende o recorrente que a questão em apreciação é apenas de direito pois que a única questão que importa decidir é a da obrigatoriedade de aplicação do CPA nunca tendo pretendido suscitar outro género de questão.

2. A sentença recorrida fixou a seguinte matéria factua:

a) Os competentes serviços da CML autorizaram, desde 24-7-1985, o ora oponente, Lin Di Hua, a ocupar o lugar nº 32, Sector XVI (sector retalhista), no Mercado 24 de Julho, no qual se dedicava à germinação de soja, que vendia para vários estabelecimentos;

b) Entre Março de 1992 e Dezembro de 1992, inclusive, os serviços competentes da CML procederam à liquidação da taxa mensal de esc. 24.320\$00, tendo-a posto a pagamento até ao dia 15 de cada mês e não tendo sido voluntariamente paga pelo oponente;

c) O ora oponente não comparecia com regularidade no Mercado, “chegava a estar temporadas ausente, talvez devido à sua nacionalidade chinesa”, mas quando se ausentava “ia lá um indivíduo tratar da germinação” ou costumava ficar uma empregada... e havia supervisão dos familiares do oponente”.

d) O ora oponente deixou de comparecer no Mercado, mas não deu conhecimento prévio da desistência do referido lugar, quer por escrito, quer verbalmente, aos fiscais da CML identificados a fls. 120 a 122:

e) Pelos serviços competentes da CML foi enviado ao oponente o ofício de fls. 18, por carta registada com aviso de recepção, assinado em 22-10-1992, para a morada constante do processo individual do oponente (Travessa dos Pescadores, nº 26A, 2ºDtº, Lisboa), notificando-o para efectuar o pagamento das taxas de Março a Setembro de 1992, que se encontravam em dívida.

f) Em 28-11-1992, o fiscal da CML identificado a fls. 121 vºe 122 elaborou a informação de fls. 20, na qual comunicou que o oponente “não comparecia no mercado há vários meses, tendo várias taxas mensais em situação de relaxe”.

g) Por despacho de 11-1-1993, o Vereador do Pelouro de Abastecimento e Consumo da CML, de acordo com os artºs 16º, 38ºe 40ºdo Regulamento Geral dos mercados de Lisboa, revogou a autorização de ocupação e de exercício de actividade, por parte do oponente, do lugar nº 32, Sector XVI, do Mercado 24 de Julho.

h) Do despacho referido em g) que antecede foi o oponente notificado por carta registada com aviso de recepção, enviada para a única morada conhecida dos serviços, Travessa dos Pescadores, nº 26A, 2ºDtº, Lisboa, onde foi assinado o A/R em 27-01-1993.

i) O oponente adquiriu em 18-08-1992 o 1ºandar direito, sito na Av. da Igreja, nº 46, Lisboa, onde, segundo alega, passou a residir desde essa data, a qual nunca comunicou aos serviços da CML, constando do seu processo individual apenas a morada indicada em h) que antecede.

j) Não são do oponente as assinaturas do destinatário constantes das fotocópias dos A/R de fls. 19 e 22, não sabendo o oponente de quem são ou quem as fez.

l) Quando o oponente passou a residir na morada referida em i) que antecede, na morada da Travessa dos Pescadores, nº 26A 2ºDtº, Lisboa, ficaram a residir empregados seus, pessoas suas conhecidas, continuando esta residência por si arrendada até ao final de 1995.

m) O oponente abandonou o lugar que explorava no Mercado 24 de Julho porque "as obras nunca mais aconteciam".

n) O oponente recebeu a carta registada expedida em 04-10-1994 para a Travessa dos Pescadores, nº 26A, 2ºDtº, Lisboa, através da qual foi citado nos autos principais para pagar a dívida exequenda e deduziu a presente oposição em 07-11-1994.

o) As obras no Sector XVI, onde o oponente exercia a sua actividade no lugar nº 32, iniciaram-se em 1993.

3. A sentença em apreciação entendeu que, face à matéria factual provada, a mesma não é susceptível de enquadrar e provar qualquer um dos fundamentos previstos no artº 286º do CPT.

O EMMP entende que este Tribunal é incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso já que nas alegações e conclusões sustenta o recorrente que foi mal notificado e que daí resultou "não ter podido actuar anteriormente" uma vez que no despacho recorrido não é dado como provado que tivesse existido nexo de causalidade entre qualquer deficiência da notificação e eventual impossibilidade de actuação do recorrente.

Notificado para se pronunciar sobre a questão suscitada entende o recorrente que a questão em apreciação é apenas de direito pois que a única questão que importa decidir é a da obrigatoriedade de aplicação do CPA nunca tendo pretendido suscitar outro género de questão.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso. Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,...a interpor...para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão 3ª refere o recorrente, além do mais, que se verifica ter sido mal notificado e daí não ter podido actuar anteriormente.

Saber se foi mal notificado e se, por isso, ficou ou não impedido de actuar anteriormente implica apreciação de matéria de facto que a sentença em apreciação não fixou.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributária do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — António Pimpão — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes (vencido, pois houve renúncia ao recurso sobre a matéria de facto). — Fui presente, Pimenta do Valle.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso para o STA. Apresentação de alegações

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 239º do CPT, que prescreve que os recursos serão interpostos por meio de requerimento com apresentação de alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação das decisões de natureza jurisdicional, não é aplicável aos recursos interpostos per saltum dos tribunais tributários de 1ª instância para o STA, pois estes recursos regem-se pela lei própria do STA.

Recurso n.º 21.407. Recorrente: Altino Duarte Costa & Cardoso, Lda;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

A contribuinte ALTINO DUARTE DA COSTA & CARDOSO, Lda, com sede na Rua Manuel Monteiro, 311, 4490 PÓVOA DE VARZIM, deduziu oposição à execução fiscal que, com o n.º 1872 - 95/100424.7. lhe foi movida pela Repartição de Finanças da Póvoa de Varzim.

Por sentença de fls. 59 a 62, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, foi a oposição julgada improcedente.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a oponente para este STA (fl. 64), sem apresentar logo as alegações e sem declarar onde pretendia apresentá-las.

Por despacho de fl. 65, foi o recurso julgado deserto por aplicação do disposto nos art.ºs 356º e 357º do CPT.

Não se conformando com este despacho que julgou deserto o recurso, a oponente recorreu para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

A - vem o presente recurso interposto do aliás douto despacho de fls. 63 que, embora recebendo o recurso interposto da sentença final que julgou improcedente a oposição, julgou tal recurso deserto por falta de alegações;

B) - louvou-se o ilustre julgador nos art.ºs 171º, n.º 4, 356º e 357º do Cód. Proc. Tributário e, ainda, do disposto no § único do art.º 87º do Dec.-Lei n.º 41.234, de 20/08/1957 (Reg. do Sup. Trib. Admin.);

C) - acontece que o art.º 87º com o seu § único do R.S.T.A. foi revogado pelo disposto nos art.ºs 130º e 131º da L.P.T.A., que regulam o processamento dos recursos administrativos e fiscais, no que respeita aos meios processuais comuns, o que é o caso dos autos (cfr. neste sentido *Contencioso Administrativo* de Artur Maurício, Dimas de Lacerda e Simões Redinha, e *Contencioso Administrativo - anotado* de Santos Botelho, aqueles em anotação ao cit. art.º 87º, p. 344, e este p. 395 e segs.);

D) - por outro lado, do art.º 356º do Cód. Proc. Tributário não resulta que as alegações tenham de ser apresentadas simultaneamente com o requerimento de interposição de recurso, nisso se harmonizando com o disposto no art.º 171º, n.º 5, do cit. Cód. Proc. Tributário, dispensando, assim, a declaração da intenção referida no número anterior.

tendo em conta, naturalmente a revogação do artº 87º do R.S.T.A. pelos artºs 130º e 131º do L.P.T.A.;

E) - ao caso *sub judice* são aplicáveis as disposições processuais da L.P.T.A. e as supletivas do Cód. Proc. Civil, constituindo aquelas lei especial em relação ao Cód. Proc. Tributário, cuja normas são preferentemente aplicáveis aos recursos interpostos de decisões não jurisdicionais;

F) - nestas circunstâncias, o despacho recorrido violou as disposições atrás referidas, devendo ser revogado.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, nos termos do qual merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir se o despacho recorrido deve ser confirmado ou reformado.

O despacho recorrido é de fl. 65, que julgou o recurso deserto por falta de alegações nos termos do artº 356º do CPT.

Estabelece este preceito que os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de 8 dias a contar da notificação.

Tem este STA entendido que esta norma apenas se aplica aos recursos interpostos dos tribunais tributários de 1ª Instância para o Tribunal Central Administrativo (ex-Tribunal Tributário de 2ª Instância). Se os recursos forem interpostos omisso medio para este STA, aplica-se-lhes a lei própria de recursos deste STA.

Por isso, ao contrário do decidido pela 1ª instância, não se aplicam ao caso *sub judice* os artºs 356º e 357º do CPT.

Daí que a recorrente tenha o direito de apresentar alegações após ter sido notificada do despacho que admite o recurso (artº 171º, nº 4, do CPT).

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

Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*. Fui presente: *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Reclamação graciosa – finalidades – juros de mora – vencimento.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos do artº 95º do CPT, a reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários e não a prática de actos tributários novos;

- II — *Se uma reclamação graciosa for indeferida parcialmente, mantém-se a liquidação inicial na parte não anulada (artº 100º, nº 1, do CPT);*
- III — *Os juros de mora começam a vencer-se findo o prazo de pagamento voluntário (artº 109º);*
- IV — *A reclamação graciosa do acto de liquidação não tem efeito suspensivo do pagamento da quantia liquidada nem impede a cobrança de juros de mora.*

Recurso n.º 21.447. Recorrente: Construções Continental, Lda;
 Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida
 Lopes.

1º Relatório

Com fundamento em não serem devidos juros de mora e custas, dado o facto de ter feito uma reclamação que foi julgada procedente pela Câmara Municipal de Lisboa, a qual reduziu o montante da liquidação inicialmente efectuada, a contribuinte CONSTRUÇÕES CONTINENTAL, Lda, com sede na Rua Laura Alves, nºs 9 a 13, 1050 Lisboa, impugnou judicialmente a liquidação nessa parte dos juros e custas, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 86 e 95, o M.º Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, julgou a impugnação improcedente, por ter entendido que a reclamação graciosa não suspendeu a obrigação de pagar a quantia liquidada, pois não tem efeitos suspensivos da execução fiscal.

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

1ª - Numa primeira avaliação feita pela Repartição de Finanças competente, em 1990, ao imóvel sito na Travessa Marquês Sá da Bandeira (actual Laura Alves), nas 9 a 13, em Lisboa, foi ele inscrito na matriz predial com o artigo 1672 da freguesia de Nossa Senhora de Fátima com o valor patrimonial de 2.695.137.300\$00;

2ª - Baseados nesse valor patrimonial, os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam à liquidação de taxa/tarifa de ligação à rede geral de esgotos pelo valor de 17.967.582\$00, de que foi notificada a recorrente para apagar esse valor durante o mês de Maio de 1991;

3ª - A recorrente, em Junho de 1990, reclamou junto do 11º Bairro Fiscal de Lisboa contra aquele valor patrimonial atribuindo ao imóvel, pedindo uma segunda avaliação do mesmo.

4ª - A recorrente notificada pela CML para, durante o mês de Maio de 1991, proceder ao pagamento voluntário da tarifa liquidada pelo valor de 17.067.582\$00, antes de findo o prazo para este pagamento voluntário, no dia 24.05.91 declamou na CML contra a liquidação da tarifa de ligação de esgotos nesse valor, solicitando a sua correcção face à previsível alteração do valor patrimonial do prédio em questão, por ter requerido 2ª avaliação.

5ª - A primeira avaliação do prédio foi anulada e, em 2ª avaliação ou repetição da primeira, o valor patrimonial inicialmente atribuído ao imóvel e averbado na matriz baixou para 1.386.000.000\$00 e o correspondente rendimento colectável, para 92.400.000\$00;

6ª - A revisão do rendimento colectável do imóvel só ocorreu em Março de 1994, mas pelo menos desde 1 de Julho de 1994 já a Câmara Municipal de Lisboa o conhecia;

7ª - A recorrente, porque pediu segunda avaliação do imóvel e porque reclamou, com esse fundamento junto da CML contra o valor da tarifa liquidada em 1991, optou por não pagar esta e ficou na convicção de que, corrigido o valor tributável do imóvel iria, de novo, ser notificada pela CML para pagar voluntariamente o novo valor dessa tarifa, obviamente reduzido.

8ª - Com surpresa, foi citada a recorrente para os termos dos autos de acção executiva que correm no 5º Juízo do Tribunal Tributário da 1ª instância de Lisboa com o nº 4823/94 e só então teve conhecimento da certidão da dívida pelo valor de 17.967.582\$00 e de um officio da CML que reduzia esta para 9.702.000\$00, mas sendo-lhe exigidos juros de mora sobre este valor deste 1 de Junho de 1991 e custas da execução.

9ª - Verificou então a recorrente que a certidão da dívida de 17.967.582\$00 tinha sido emitida em 04/07/1994, já depois da CML ter conhecimento do novo valor tributável do imóvel que era inferior àquele que determinou o valor da primeira taxa.

10ª - Em 3.01.1995 a recorrente apresentou na CML a petição da impugnação da liquidação, arguindo-a de ilegal por falta de notificação da nova liquidação para pagamento voluntário, cujo montante não pôs em causa, mas pôs em causa dever juros de mora e custas da execução.

11ª - Já após deduzida a impugnação judicial, só em 23.02.1995 foi notificado à recorrente "que por despacho da Srª. Directora Municipal de Finanças Planeamento e Controlo de Gestão", "foi parcialmente deferido o proc. 52/RG/91, tendo sido anulados 8.265.582\$00 da tarifa de ligação de esgotos de 1991, pelo que a dívida prosseguirá pela quantia remanescente de 9.702.000\$00". E que deste facto foi dado conhecimento ao Tribunal, mantendo assim a ligação reformada agravada com juros de mora e custas de execução.

12ª - A sentença recorrida julgando improcedente a impugnação judicial reconhece ser legal e lícito à CML exigir da recorrente o novo valor da tarifa, agravado de juros de mora desde 1 de Junho de 1991 e das custas da execução.

13ª - Mas, salvo o devido respeito, a tese do tribunal a quo não merece acolhimento, tendo razão a recorrente porque, no caso vertente ocorre, inquestionavelmente, uma REFORMA da liquidação efectuada em 1991, e não uma anulação dessa mesma liquidação.

14ª - Na reforma da liquidação, ocorre um novo acto, que revoga e substitui o acto anterior;

15ª - Em Contencioso Fiscal, a reforma da liquidação não tem efeitos retroactivos, não tendo aplicação o disposto no nº 4 do artº 137º do Código de Procedimento Administrativo;

16ª - A entender-se, porém, que a reforma opera com efeito retroactivo, essa retroactividade não se aplica à exigência de juros de mora desde o termo do prazo de pagamento da liquidação inicial, liquidação essa revogada e substituída.

17ª - Se assim não fosse, haveria grave lesão dos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, da proporcionalidade e da justiça, e do respeito pela propriedade privada e da proibição do esbulho, princípios de um Estado de Direito e estruturantes da nossa Constituição;

18ª - Como quer que seja o artº 90º do Código de Processo Tributário concretiza o princípio de que a reclamação da matéria colectável suspende a liquidação, o que implica que não são devidos

juros de mora durante o período em que esteja pendente de decisão final a reclamação;

19ª - Tal princípio tem aplicação quer no caso de ainda não ter havido liquidação como no caso de já ter havido e se verificar a sua revogação e substituição por outra;

20ª - A recorrente não tem culpa do atraso da decisão da reclamação e no atraso na prolação da nova liquidação e, sem culpa, não existe obrigação de juros;

21ª - A recorrente não pode ser condenada a pagar juros de mora, por falta de culpa, e não pode ser condenada nas custas da execução, porque a ela não deu causa.

22ª - A sentença recorrida violou assim o disposto no artigo 798º do C. Civil; os artigos 63º nº 1, 64º nº 1, 58º nº 1, 83º nº 1, 90º, 108º nº 2 e 109º nº 1, todos do Código de Processo Tributário, o artigo 446º, nº 1 do Código de Processo Civil, e ao aplicar quicá o artigo 137º nº 4 do Código de Procedimentos Administrativo, ou se assim for considerado para sustentáculo do decidido, o mesmo preceito é inconstitucional violando o disposto nos artigos 18º nºs 2 e 3, 19º nº 4, 62º nºs 1 e 2 e 266º nº 2 todos da Constituição da República Portuguesa.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

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 a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dada como provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 1991, os serviços competentes da CML procederam à liquidação da taxa/tarifa de ligação à rede geral de esgotos, com base no valor patrimonial de esc. 2 695 137 300\$00 que constava da matriz predial pelo artigo 1672, da freguesia de Nª Sª de Fátima, correspondente ao prédio da impugnante sito na Travessa Marquês Sá da Bandeira, nºs 9 a 13, no valor de esc. 17 967 582\$99 - cfr. fls. 10 e 39 do apenso;

b) A ora impugnante foi notificada pelos serviços competentes da CML para pagar voluntariamente tal quantia durante o mês de Maio de 1991, ou seja, até ao dia 31/05/1991, não o tendo feito - cfr. fls. 10 e 39 do apenso;

c) A taxa/tarifa em a) que antecede relaxou e foi extraída a certidão de dívida nº 1425773, que deu origem ao processo de execução fiscal nº 4823/94, pendente na 3ª Secção deste Juízo, para a sua cobrança coerciva com juros de mora desde 1/06/1991 - cfr. fl. 8;

d) Em 24/05/1991 a impugnante apresentou nos serviços da CML a petição de fls. 12, que originou o processo nº 52/91/RG, reclamando junto do Presidente da CML contra a liquidação da tarifa de ligação de 17 967 582\$00, solicitando a sua correcção face à previsível alteração do valor patrimonial do prédio identificado em a) que antecede, por ter requerido no respectivo Bairro Fiscal, não só uma 2ª avaliação, como a repetição da 1ª avaliação - cfr. proc. juntos por linha;

e) A declaração modelo 129 para inscrição do prédio na matriz foi entregue pela impugnante no 11º Bairro Fiscal em 3/6/1988, na qual declarou essa mesma data como a da conclusão do prédio, que foi avaliado em 6/3/1990 e inscrito nesse mesmo ano sob o artº 1672, da freguesia de Nª Sª de Fátima, com o rendimento colectável de esc. 179 675 820\$00 - cfr. fls. 41 a 49;

f) Após a avaliação levada a efeito em Maio de 1994, através do processo nº 129/92, instaurado naquele 11º Bairro Fiscal, o rendimento colectável inicialmente atribuído ao imóvel e averbado na matriz

em 1990, baixou para esc. 92 400 000\$00, tendo este sido averbado na matriz em 1994 - cfr. fls. 45 a 54;

g) A esse rendimento colectável de esc. 92 400 000\$00 passou a corresponder o valor patrimonial de esc. 1 386 000 000\$00, por aplicação do facto 15 previsto no nº 1 do artº 6º do DL nº 442-C/88, de 30/11 - cfr. fls. 40 destes autos e 42 do proc. junto por linha;

h) A ligação do prédio à rede geral de esgotos ocorreu em Março de 1988 - cfr. fls. 70 e 71;

i) Por despacho de 26/07/1994, da Directora Municipal de Finanças e Património da CML, foi parcialmente revogado o acto de liquidação referido em a) que antecede, pelo valor de esc. 8 265 582\$00 e corrigida a liquidação da tarifa para esc. 9 702 000\$00, na sequência da proposta de revisão do referido acto de liquidação efectuada pela CML no processo nº 52/91/RG, face aos factos descritos sob d) a g) que antecede — cfr. fl. 43 do proc. junto por linha;

j) O despacho referido em i) que antecede só foi notificado à ora impugnante em 23/2/1995 - cfr. fls. 47 a 49 do proc. junto por linha;

l) Pelo ofício de fl. 9, recebido neste Tribunal em 1/8/1994, os serviços da CML comunicaram que tinha sido anulada a importância de esc. 8 265 582\$00 da tarifa de ligação de esgotos de 1991, no valor de esc. 17 067 582\$00, em relaxe sob certidão de dívida nº 1425773, devendo a execução fiscal prosseguir pelos restantes 9 702 000\$00, constando o original do mesmo na execução fiscal nº 4823/94 - 3ª Secção;

m) A execução fiscal acima identificada foi declarada extinta na parte anulada e ordenada a citação da ora impugnante para pagar a quantia exequenda de 9 702 000\$00 com juros de mora desde 1/6/1991 e custas, a qual foi citada em 29/11/1994, tendo nesse acto sido entregue cópia da certidão de dívida e do ofício referidos em l) que antecede - cfr. fls. 7 a 9;

n) Em 3/1/1995 a impugnante apresentou a presente petição nos serviços da CML onde requer que «... a liquidação constante dos autos de execução nº 4822/94 (entenda-se 4823) ... no valor de esc. 9 702 000\$00 acrescidos de juros de mora e custas, seja anulada por manifesta ilegalidade...»

2.º Fundamentos

Embora a recorrente tenha pedido, a terminar a impugnação judicial, a anulação da liquidação de 9.702.000\$00 acrescidos de juros de mora e custas, vê-se, pelo quo iure, que o que a recorrente disputa é apenas a obrigação de pagar os juros de mora e as custas do processo de execução.

Há que eliminar, desde já, do objecto da impugnação a liquidação das custas do processo de execução. Com efeito, com o Dº Procurador-Geral-Adjunto disse, o processo de impugnação judicial não é o meio próprio para discutir a liquidação das custas do processo de execução.

Por um lado, ainda não foi feita a liquidação das custas no processo de execução, pelo que não se pode impugnar um acto de liquidação que ainda não teve lugar. Depois, quando essa liquidação for feita, o contribuinte ou o condenado em custas tem à sua disposição os meios de impugnação previstos na legislação sobre custas recurso contra a decisão que condenou em custas e reclamação contra a conta de custas, seguida de recurso contra o despacho que julgue a reclamação.

Deste modo, existindo tais meios processuais específicos não é aceitável ou admissível o recurso à impugnação judicial.

Assim, o objecto da impugnação judicial fica limitado à liquidação dos juros de mora.

Em síntese, resulta do probatório que a CML começou por fazer uma liquidação de 17.967.582\$00 com base num certo valor resultante da avaliação do prédio. Como o contribuinte pediu segunda avaliação, esta foi-lhe favorável e reduziu o valor do prédio. Com base no novo valor atribuído ao prédio, a CML corrigiu parcialmente a liquidação inicial, anulando-se em 8.265.582\$00 e mantendo-a em 9.702.000\$00. Mas a CML pretende que a recorrente pague a parte da liquidação que foi mantida, acrescida dos juros de mora desde 1-6-91 (que foi o primeiro dia a seguir ao prazo de pagamento voluntário).

Serão estes juros de mora devidos em face da lei?

Resulta do probatório que a recorrente foi notificada para pagar a liquidação até ao dia 31.5.91 (al. b), que essa quantia relaxou por falta de pagamento voluntário e os juros de mora são devidos desde desde 1.6.91 (al. c), que a recorrente apresentou uma reclamação junto da CML, em 24.5.91, pelo facto de ter pedido uma segunda avaliação (al. d), que, em consequência desta segunda avaliação, por despacho de 26.7.94 foi parcialmente revogado o acto de liquidação (al. i), que este despacho foi notificado à recorrente em 23.2.95 (al. j), que a CML comunicou ao tribunal recorrido, em 1.8.94, que tinha sido anulada a quantia de 8.265.582\$00 e que a execução devia prosseguir pelos restantes 9-702.000\$00 (al. l) e que a execução fiscal foi declarada extinta na parte anulada e ordenada a citação da recorrente para pagar a quantia de 9.702.000\$ com juros de mora desde 1.6.91 (al. m).

Por todas estas razões, a sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada.

O M^o Juiz a quo discorreu que a mora em que a recorrente incorreu é-lhe devida, pois a declamação graciosa que deduziu, só por si, e enquanto acto de reclamação, não atinge nem compromete a validade do acto tributário praticado e, também, de forma nenhuma suspende a executividade desse mesmo acto tributário visado pela reclamação, pois a tempestiva apresentação de uma reclamação não obsta que o acto produza os seus efeitos, designadamente quanto à cobrança que o acto produza os seus efeitos, designadamente quanto à cobrança coerciva da tarifa por ele fixada caso não seja pago no prazo legal. Indicou o M^o Juiz a quo, como base legal da sua decisão, o disposto nos art^{os} 108^o e 255^o do CPT.

O art^o 108^o do CPT indica quais os prazos de pagamento voluntário, dizendo o n^o 3 que É PROIBIDA A MORATÓRIA, BEM COMO A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO.

De acordo com o art^o 255^o do CPT, a reclamação graciosa suspende a execução desde que esteja prestada garantia ou haja penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Mas mais importante que estas disposições, para a resolução da questão sub judicio, é o disposto no art^o 109^o, n^o 1, do CPT: FINDO O PRAZO DE PAGAMENTO VOLUNTÁRIO, COMEÇARÃO A VENCER-SE JUROS DE MORA NOS TERMOS DAS LEIS TRIBUTÁRIAS. E prescreve o art^o 110^o, n^o 1, do CPT: FINDO O PRAZO DE PAGAMENTO VOLUNTÁRIO ESTABELECIDO NAS LEIS TRIBUTÁRIAS, SERÁ EXTRAÍDA PELOS SERVIÇOS COMPETENTES CERTIDÃO DE DÍVIDA COM BASE NOS ELEMENTOS QUE TIVER AO SEU DISPOR.

O Decreto-Lei n^o 47/95, de 10 de Março, acrescentou ao art^o 109^o do CPT o n^o 3 com a seguinte redacção: antes da extracção da certidão da dívida pode o contribuinte efectuar um pagamento por conta desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições: ter sido deduzida reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação e

abrançar o pagamento por conta a parte da colecta que não for objecto de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Como se vê desta alteração legislativa, a reclamação graciosa não tem a virtualidade de suspender a execução fiscal (com juros de mora) da parte da colecta que não for objecto da reclamação graciosa.

É verdade que esta disposição não existia ao tempo, mas também é verdade que ela só vem confirmar o que já constava do nº 1: que os juros de mora começam a vencer-se findo o prazo de pagamento voluntário.

Entende a recorrente que a certidão de dívida de 17-967.582\$00 tinha sido emitida em 4.7.94, já depois de a CML ter conhecimento do novo valor tributável do imóvel que era inferior àquele que determinou o valor da primeira taxa.

Mas a verdade é que os juros de mora que foram exigidos à recorrente não incidam sobre a quantia inicialmente liquidada mas sobre a quantia remanescente. Os juros de mora não são devidos a contar da extracção da certidão de dívida mas a contar do fim do prazo de pagamento voluntário (artº 109º, nº 1, do CPT).

Escreveu a recorrente que deduziu impugnação por falta de notificação da nova liquidação para pagamento voluntário, cujo montante não pôs em causa, mas pôs em causa dever de juros de mora.

Ora, a falta de notificação da liquidação não é vício que a invalide, pois a notificação é uma condição de eficácia (artº 64º, nº 1, do CPT) e não uma condição de validade dos actos tributários. E contrariamente ao que diz a recorrente, não foi praticada nova liquidação, mas foi reduzida anterior. A quantia exequenda, de 9.072.000\$00, só foi liquidada uma vez e não duas, pois compreende-se na liquidação inicial de 17.967.582\$00.

Como muito bem reconhece a recorrente na sua conclusão 11ª, foi anulada a quantia de 8.265.582\$00, pelo que a dívida (liquidada) prosseguiria pela quantia remanescente de 9.072.000\$00. Deste modo, resulta contraditório com esta conclusão efectuada em 1991 e não uma anulação parcial dessa mesma liquidação, e que na reforma da liquidação ocorre um novo acto, que revoga a substitui o acto anterior.

Não é assim. De acordo com o disposto no artº 95º do CPT, a reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários reclamados. Deste modo, em caso de anulação parcial da liquidação não há uma nova liquidação pela parte não anulada, pois quanto a esta parte mantém-se a liquidação reclamada.

A reclamação graciosa pode ser total ou parcialmente indeferida (artº 100º, nº 1, do CPT). Ora, quando a reclamação graciosa é parcialmente indeferida mantém-se a parte da liquidação que não foi anulada. É regra fundamental da reclamação graciosa que a mesma não tem efeito suspensivo, salvo quando a lei o disser (artº 96º, al. f), do CPT).

Por estas razões de lei resulta infrutífero todo o esforço feito pela recorrente no sentido de procurar demonstrar que houve uma reforma da liquidação, a qual se consubstanciou num acto novo que revogou e substituiu o acto anterior.

Aludindo o contencioso tributário à anulação total ou parcial dos actos tributários como consequência de uma reclamação graciosa, não é aqui aplicável o disposto no artº 137º do Código de Procedimento Administrativo sobre a reforma dos actos administrativos. Mas mesmo que essa disposição fosse aplicável, a solução era a mesma: a reforma retroagia os seus feitos à data do acto reformado.

O momento a partir do qual são devidos juros de mora está estabelecido por lei, pelo que não pode essa lei ser afastada com base na opinião dos doutores.

Se a recorrente tivesse pago a liquidação por inteiro, teria direito a receber juros indemnizatórios logo que fosse feita a anulação parcial da liquidação (art. 24º do CPT). É que a comissão de avaliação, que primeiro avaliou erradamente o prédio, também é um serviço da Administração Fiscal.

A valer a tese da recorrente, todos os contribuintes podiam reclamar graciosamente contras as liquidações, ainda que não tivessem razão alguma, para pagar mais tarde a dívida liquidada, mas sem juros de mora. Ora, nunca o direito fiscal permitiu tal coisa, pelo que não há violação dos princípios constitucionais apontados pela recorrente.

Não é aplicável ao caso dos autos o disposto no artº 90º do CPT, pelo facto de este preceito prever uma situação em que ainda não foi efectuada a liquidação, mas apenas foi calculada a matéria tributável por métodos indiciários. No caso dos autos, não houve recurso a métodos indiciários, mas houve uma avaliação que mais tarde se revelou estar errada. Tem-se em conta o estado da legislação antes da entrada em vigor do DL 47/95, de 10 de Março.

A recorrente está obrigada aos juros de mora, não pelo facto de não ter culpa, mas pelo facto de não ter pago a quantia inicialmente liquidada dentro do prazo para pagamento voluntário (artº 109º nº 1 do CPT).

Como se disse, não se aplica nem se desaplica o disposto no artº 137º, nº 4, do CPT, pois ele não pode ser chamado à colação para decisão deste pleito.

3º Decisão

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

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

Lisboa, 13 de Maio de 1998 — *Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b) do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*

- 2 — *Não releva para efeitos da determinação da competência saber se, para decidira questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *As questões de saber de que entidades a recorrente recebeu subsídios, qual a finalidade com que eles lhe foram atribuídos e se as empresas de conservas de peixe, quando ocorreu essa atribuição, estavam em situação de crise conjuntural, constituem questões de facto.*

Recurso n.º 21.567. Recorrente: Ramirez & Comp^a. (Filhos), L^{da}.;
Recorrida: Fazenda Pública; ; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - RAMIREZ e C^a. (FILHOS), LDA, com sede em Leça da Palmeira, interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Tributário de 1^a. Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação que apresentou contra a liquidação de Contribuição Industrial, grupo A, do ano de 1986. A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1^a - *Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 152/160, na parte em que a mesma julgou improcedente a impugnação deduzida a fls. 2/35 do processo apenso.*

2^a - *Sustentou, e continua a sustentar, a ora Recorrente que a correcção da sua matéria colectável, para efeitos de contribuição industrial, imposto extraordinário sobre lucros e derrama, do ano de 1987, foi feita com erro, tendo dado lugar a uma liquidação excessiva, a dever ser corrigida pela sua consequente anulação.*

3^a - *Antes, porém, e por consubstanciar vício de forma do acto tributário, alega a ora Recorrente que a notificação da fixação da matéria colectável pela Administração Fiscal, que lhe foi feita pelo ofício de fls. 9 do processo apenso, é omissa quanto aos factos que estiveram na origem dessa determinação (administrativa) da matéria colectável e quanto aos critérios e cálculos que lhe estiveram subjacentes (art. 53^o, n.º 1, do Código do IRC).*

4^a - *A obrigatoriedade da notificação nesses termos procede do art. 53^o, n.º 1, do Código do IRC (já, então, em vigor) e do art. 268^o, n.º 3, da Constituição de 1976.*

5^a - *Feita nos termos em que o foi, a notificação de fls. 9 do processo apenso não pode produzir efeitos como notificação.*

6^a - *Não tendo decidido assim, a douda sentença recorrida inobservou o disposto nos arts. 53^o, n.º 1, do Código do IRC e 268^o, n.º 3, da Constituição de 1976.*

7^a - *O erro no apuramento da matéria colectável da recorrente, feito pela Administração Fiscal, advém do facto de nenhum dos subsídios por ela recebidos - do Instituto Português de Conservas de Peixe (IPCP) e do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA), cfr. art. 26^o da petição inicial a fls 4 v^o, do processo apenso - dever ser qualificado como proveito do exercício.*

8ª - *As razões que levam à não-conceituação desses subsídios como proveitos do exercício decorre, por um lado, das próprias instruções que acompanhavam as declarações modelo 2 do Código da Contribuição Industrial e, por outro lado, da finalidade desses subsídios*

9ª - *Quanto às instruções da declaração modelo 2 do Código da Contribuição Industrial, diziam, expressamente, que*

“...os subsídios às empresas em CRISE CONJUNTURAL (como era o caso das empresas de conservas de peixe) não são tributadas em contribuição industrial, devendo deduzir-se no quadro 19”.

10ª - *Quanto à finalidade dos subsídios não era esta a de manter, pela via da sua atribuição, os preços de venda das conservas de peixe, mas a de permitir o reequipamento e modernização das empresas ou a de estimular o consumo do azeite em vez dos óleos.*

11ª - *Tendo a douda sentença recorrida considerado que tais subsídios são proveitos do exercício, não interpretou nem aplicou correctamente as normas do 2.º do art. 23.º do CCI; do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 234/76, de 2 de Abril e do Despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Agricultura e Pescas de 26-3-1976.*

12ª - *Decidindo como decidiu, a douda sentença recorrida violou as normas do art. 268.º, n.º 3, da Constituição de 1976; do n.º 1 do art. 53.º do Código do IRC; do § 2.º do art. 23.º do Código da Contribuição Industrial de 1963; do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 234/76, de 2 de Abril, e do Despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Agricultura e Pescas de 26-3-1976, publicado no Diário do Governo, II Série, n.º 86, de 10-4-1976.*

Termina pedindo que se revogue a decisão recorrida e se anule a liquidação.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações defendendo que

- *não é aplicável ao caso dos autos o artigo 53.º do CIRC, por a notificação respeitar à notificação do lucro tributável segundo métodos indicitários, o que não é manifestamente o caso;*

- *no que respeita à inclusão dos subsídios de exploração recebidos, nos proveitos para efeitos de contribuição industrial, tal é a regra instituída pelo 2.º do artigo 23.º do CCI, pelo que não pode colher a argumentação da recorrente.*

Termina afirmando que o recurso deve ser considerado improcedente.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de que deve ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por, em suma, a recorrente afirmar que as razões que levam à não qualificação dos subsídios «como proveitos decorre, por um lado, das próprias instruções...» e por outro lado, que a finalidade dos subsídios não era a de «manter, pela via da sua atribuição, os preços de venda das conservas de peixe, mas a de permitir o reequipamento e modernização das empresas ou a de estimular o consumo do azeite em vez de óleo».

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - *Em 30/6/87 a impugnante apresentou a declaração mod.2 de Contribuição Industrial Grupo A, respeitante ao exercício de 1986, na qual declarou um prejuízo de esc. 39.610.035\$00.*

2 - Aquele valor foi corrigido, tendo sido elaborado o competente mapa de apuramento mod. 27G, apurando-se um resultado fiscal de esc. 78.287.886000;

3 - As correções efectuadas dizem respeito a:

- Subsídios concedidos à Indústria de Conservas de Peixe, esc. 105.722.916000;

- Outras correções esc. 12.175.005\$00.

4 - A referida correção originou a liquidação de Contribuição Industrial no valor de 18.862.438\$00, Derrama no valor de esc. 2.725.076\$00, Imposto extraordinário sobre lucros de 1.957.197\$00 e juros compensatórios de esc. 16.828.340\$00, o que totaliza esc. 40.373.051\$00.

5 - Por ofício de 8/1/91 foi a impugnante notificada para efectuar o pagamento daquela quantia no prazo de 15 dias

6 - Uma vez que esse pagamento não foi efectuado procedeu-se ao respectivo débito em 31/1/91, conhecimento n° 454.

7 - A abertura do cofre deu-se em 1/2/91.

8 - A impugnante não efectuou o pagamento.

9 - Por despacho de 12/5/91 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi autorizado o pagamento da Contribuição Industrial relativa a subsídios concedidos à Indústria de Conservas de Peixe em azeite ou molhos, em sessenta prestações mensais e iguais, com perdão de multas e dos juros compensatórios. As prestações vêm sendo pagas atempadamente.

10 - Em 30/6/88 a impugnante apresentou a declaração mod.2 de Contribuição Industrial Grupo - A, respeitante ao exercício de 1987, na qual apresentou um lucro tributável de 24.696.558\$00.

11 - Aquele valor foi corrigido, tendo sido elaborado o competente mapa de apuramento mod. 27G, apurando-se um resultado fiscal de esc. 58.943.696\$00;

12 - As correções efectuadas dizem respeito a:

Subsídios concedidos à Indústria de Conservas de Peixe, esc. 34.247.138\$00.

13 - A referida correção originou a liquidação de Contribuição Industrial no valor de 17.873.573\$00, Derrama no valor de esc. 2.048.029\$00, Imposto extraordinário sobre lucros de 1.473.592\$00 e juros compensatórios de 10.143.081\$00, o que totaliza 31.538.275\$00.

14 - Por ofício de 8/1/91 foi a impugnante notificada para efectuar o pagamento daquela quantia no prazo de 15 dias.

15 - Uma vez que esse pagamento não foi efectuado procedeu-se ao respectivo débito em 31/1/91, conhecimento n° 511.

16 - A abertura do cofre deu-se em 1/2/91.

17 - A impugnante não efectuou o pagamento.

18 - Por despacho de 12/5/91 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi autorizado o pagamento da Contribuição Industrial relativa a subsídios concedidos à Indústria de Conservas de Peixe em azeite ou molhos, em sessenta prestações mensais e iguais, com perdão de multas e dos juros compensatórios. As prestações vêm sendo pagas atempadamente. Com referência ao exercício de 1986 e de conformidade com o mapa de apuramento mod. 27-G, de folhas 124, foi apurado o prejuízo fiscal de 13.701.460\$00.

19 - Em 23/8/93 foi anulada oficiosamente a importância de esc. 40.373.051\$00, dando origem ao crédito no valor de esc. 19.200.428\$00 e título de anulação n° 73/93 na importância de esc. 21.172.623\$00.

20 - Em face do prejuízo fiscal apurado para o exercício de 1986, procedeu-se à correcção da liquidação para 1987, da seguinte forma:

Lucro tributável.....	58.943.696\$00
Prejuízo de 1986.....	13.701.460\$00
Art. 44º.....	22.343.324\$00
Total.....	22.898.912\$00.

21 - Pelo título de anulação nº 71/93 foi anulada oficiosamente a importância de esc. 15.965.845\$00, relativamente ao exercício de 1987.

3 - Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender em inúmeros arestos, que a competência do Tribunal afere-se pelo *quid disputatum*, e não pelo *quid decismum*.

Por isso, é indiferente, para o efeito de decidir sobre a competência do Tribunal, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Na verdade, o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 Central Administrativo 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.

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso dos autos, constata-se o seguinte:

- na conclusão 7ª. das suas alegações, a recorrente afirma que recebeu subsídios do Instituto Português de Conservas de Peixe (IPCP) e do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEÖGA);

- na conclusão 9ª., a recorrente afirma que, quando recebeu os subsídios, as empresas de conservas de peixe se encontravam em situação de crise conjuntural; e

- na conclusão 10ª., a recorrente afirma que a finalidade dos subsídios, não era a de manter, pela via da sua atribuição, os preços de venda das conservas de peixe, mas a de permitir o reequipamento e

modernização das empresas ou a de estimular o consumo do azeite em vez dos óleos.

Na decisão recorrida não se deu como assente que os subsídios que a recorrente recebeu tenham sido atribuídos por aquelas entidades, nem que as empresas de conservas de peixe se encontrassem, então, numa situação de crise conjuntural, nem que a finalidade da atribuição dos subsídios fosse a indicada pela recorrente.

Apurar tais factos constitui uma pura questão de facto, já que não está em causa, directa ou indirectamente, a interpretação de qualquer norma legal.

Por isso, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento, sendo competente para esse conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e artigo 167.º do Código de Processo Tributário, com referência ao art. 109.º, n.º 2, daquele primeiro diploma.

Termos em que se acorda em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, indicando-se como competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 15.000\$00 (arts. 5.º, § único, por remissão do § 3.º do art. 6.º, da Tabela de Custas) e procuradoria de 6.000\$00 (arts. 17.º e 18.º da mesma Tabela).

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto um recurso em cujas conclusões das alegações se suscitam factos que não foram dados como provados ou não provados na decisão recorrida.

Recurso n.º 21 581. Recorrente: Óscar & Companhia, Ld.º; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento nas alíneas b) e h) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT, a executada ÓSCAR & C.ª Ld.ª, com sede no lugar de Barbelães, Frazão, Paços de Ferreira, deduziu oposição à execução fiscal contra ela intentada pela Repartição de Finanças de Paços de Ferreira.

Por despacho de fl. 12, foi a oposição rejeitada liminarmente pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto.

Então, a fl. 14 a oponente recorreu para este STA, mas a fl. 15 esse recurso foi julgado deserto por falta de alegações no prazo do recurso, nos termos do artº 356º do CPT.

Feita a conta (fl. 17), a oponente dela reclamou (fls. 19 e 20).

Por despacho de fls. 29-v e 30, foi a conta dada sem efeito pelo facto de o despacho não ter passado em julgado.

Entretanto, o recurso de fl. 14, após reclamação nos termos do artº 688º do CPC, foi admitido por despacho de fl. 37, pelo que a recorrente apresentou as alegações de fls. 39 a 42, com as seguintes conclusões:

1ª - As notas de crédito nºs 8 e 33 emitidas pela A.P.I.M.A., respectivamente no valor de 1.350.000\$ e 1.050.000\$ no valor global de 2.400.000\$ não foram enviadas à recorrente, que as desconhecia, e não representam um proveito recebido por esta no exercício de 1988.

2ª - As referidas notas de crédito não titulavam um rendimento auferido pela recorrente no exercício de 1988 e por isso não tem correspondência alguma na sua contabilidade.

3ª - Foi reconhecido estatutariamente que organização do curso e das custas seria documentada apenas pelo envio das notas de débito da recorrente para A.P.I.M.A.

4ª - A recorrente não podia emitir documentos, concretamente as contas de crédito de uma quantia que não recebeu: os 2.400.000\$, e por isso não os emitiu.

5ª - A própria A.P.I.M.A. quando contactada para se pronunciar acerca do significado das notas de crédito, confirmou que as mesmas não foram enviadas à recorrente e que esta não recebeu os 2.400.000\$.

6ª - Os 2.400.000\$ porque não foram recebidos pela recorrente no ano de 1988 não são um proveito do exercício de 1988.

7ª - Porque não houve recebimento do proveito por parte da recorrente inexistente facto tributário, o que retira a justificação do acto da liquidação, e torna a oponente irresponsável por qualquer dívida daí resultante.

8ª - Deverá, também, considerar-se interposta, tempestivamente, a presente oposição à execução fiscal.

Neste STA, o Dº PGA emitiu duto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Em resposta, a recorrente veio informar que não se opõe à remessa do processo ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Nas conclusões 1ª a 7ª, a recorrente afirma factos que o Mº Juiz quo nem estabeleceu, nem, de qualquer forma, tomou em conta no despacho recorrido.

Por estas razões, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (artºs 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a), do ETAF).

Por isso, procede a questão prévia posta pelo MºPº, aliás com a concordância da recorrente.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para

onde o processo deve ser remetido após o trânsito em julgado deste acórdão.

Custas pela recorrente, com 10.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998.— *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Nulidade de processo. Artº 140º Código de Processo Tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

Num processo de embargos de terceiro que correu os seus termos legais, tendo o Mº Juiz mandado o processo com vista ao MºPº nos termos do artº 140 do CPT, e tendo o MºPº feito uma promoção em vez de emitir parecer, não enferma de nulidade o processo, nem a sentença, pelo facto de o Mº Juiz ter indeferido a promoção e não ter mandado de novo o processo ao MºPº para emissão de parecer.

Recurso n.º 21.673. Recorrente: Ministério Público.; Recorridos: Júlio Francisco e esposa, Caixa Geral de Depósitos e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em violação da sua posse por parte da penhora feita pela Fazenda Pública, os contribuintes JÚLIO FRANCISCO e mulher MARIA DO ESPÍRITO SANTO ONOFRE deduziram embargos de terceiro à penhora, pedindo que esta fosse levantada.

O processo seguiu os seus termos no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo), e, a fl. 57, o Mº Juiz proferiu despacho a mandar os autos ao MºPº. Aberta vista, o Dº Agente do MºPº, em vez de emitir o seu parecer, fez uma promoção no sentido da junção aos autos de cópia certificada do auto de penhora, a fim de se poder proceder à respectiva inspecção.

Por despacho de fl. 57-v, foi essa promoção indeferida por ilegitimidade. Em seguida, o Mº Juiz a quo proferiu sentença a julgar os embargos procedentes.

Dessa sentença recorreram a embargada CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS para o antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância, e o MºPº para este STA.

Como só deste recurso se pode conhecer neste STA, é a seguinte a conclusão da alegação de recurso:

FOI PRETERIDA PELO Mº JUIZ A QUO A FORMALIDADE LEGAL DE AUDIÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO, O QUE GERA NULIDADE QUE INQUINA A PRÓPRIA SENTENÇA, COMO VÍCIO QUE SE SITUA A MONTANTE DESTA, CAPAZ

DE INFLUIR NO EXAME E DECISÃO DA CAUSA (artº 201º do CPC e 2º. al. f), do CPT).

O processo foi à 2ª Instância, que o remeteu a este STA.

Aqui, o processo foi aos vistos, pelo que cumpre decidir se se verifica a nulidade arguida pelo MºPº.

Como já resulta da descrição de causa, o Mº Juiz a quo proferiu despacho a mandar os autos ao MºPº. Em seguida, o MºPº fez uma promoção em vez de emitir o parecer. O Mº Juiz a quo indeferiu essa promoção por ter entendido que o MºPº carecia de legitimidade para fazer aquela promoção.

Terá sido preterida a formalidade da audição do MºPº para emissão do parecer?

Nos termos do artº 319º, nº 1, do CPT, os embargos de terceiro regem-se pelos preceitos relativos à oposição.

Na oposição, o legislador manda seguir o que para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar (artº 293º nº 1 do CPT).

No processo de impugnação judicial, antes da Secção dedicada à sentença consta o artº 140º do CPT, que tem por título VISTA DO MINISTÉRIO PÚBLICO e por conteúdo o seguinte:

“APRESENTADAS AS ALEGAÇÕES OU FINDO O RESPECTIVO PRAZO E ANTES DE PROFERIDA A SENTENÇA, O JUIZ DARÁ VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA, SE PRETENDER, SE PRONUNCIAR EXPRESSAMENTE SOBRE AS QUESTÕES DE LEGALIDADE DISCUTIDAS NO PROCESSO».

Como resulta da lei, a vista ao MºPº tem uma única finalidade: PRONUNCIAR-SE SOBRE AS QUESTÕES DE LEGALIDADE DISCUTIDAS NO PROCESSO. É para isto e só para isto que é aberta vista ao MºPº, pois, como diz o preceito, logo a seguir será proferida sentença (“ANTES DE PROFERIDA SENTENÇA”).

Ora, *in casu*, o processo foi com vista ao MºPº, pelo que esta formalidade legal não foi preterida.

Se o MºPº, em vez de se pronunciar sobre as questões de legalidade discutidas no processo, fez uma promoção, ele emitiu o seu parecer: FOI DE PARECER QUE SE JUNTASSE AOS AUTOS UMA CERTIDÃO DO AUTO DE PENHORA.

O Mº Juiz a quo não tinha que deferir essa promoção-parecer.

A formalidade foi cumprida e o MºPº foi ouvido de molde a poder defender a legalidade. Se a não defendeu, a culpa não foi do Mº Juiz a quo.

Aliás, nota-se pelas alegações do recorrente que ele não concorda com a lei, pois a fl. 75 escreveu: JÁ SE ENTENDE, POIS, ONDE SE DESENHA A OMISSÃO NO CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, A QUAL LEGÍTIMA A APLICAÇÃO DO COMANDO DO ARTº 2º. al. b) DESTE ÚLTIMO DIPLOMA LEGAL.

Já não bastava a imputação de omissão ao juiz. Era preciso fazer a imputação de omissão à lei.

Ora, nem a actuação do juiz peca por omissão de formalidade legal, nem a lei está mal feita. O MºPº, nos tribunais tributários, não é parte material ou formal. É um órgão de justiça que actua segundo critérios de legalidade e objectividade. O seu único interesse é a justa composição do litígio, com respeito pela lei. Se a Lei não permite promoções ao MºPº naquela fase do processo, mas apenas o parecer para discutir a legalidade, não foi praticada qualquer nulidade.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Transitado em julgado este acórdão, remete aos autos à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo para conhecimento do recurso de fls. 65 a 70.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* — *António Pimpão* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Presunções legais e presunções judiciais. Gerência de direito e gerência de facto. Oposição à execução fiscal. Responsabilidade subsidiária de administradores ou gerentes. Sociedades de responsabilidade limitada. Culpa. Ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não há qualquer norma legal que estabeleça uma presunção relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presuma a partir da gerência de direito.*
- 2 — *Qualquer juízo sobre o exercício da gerência de facto que se baseie numa presunção terá de radicar numa presunção de natureza judicial e não legal.*
- 3 — *A responsabilidade subsidiária de gerente de sociedade de responsabilidade limitada por dívida fiscal cujo período de formação e de cobrança voluntária ocorreu após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, e a entrada em vigor do C.P.T., aplica-se o regime previsto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais.*
- 4 — *A responsabilidade prevista neste art. 78.º tem carácter extracontratual ou delitual.*
- 5 — *A face desta última norma, é à Fazenda Pública e não ao responsável subsidiário que cabe o ónus da prova dos pressupostos da reversão da execução contra aquele, designadamente a sua culpa na génese da situação de insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais.*
- 6 — *A culpa liga-se, em princípio, à ocorrência de um facto ilícito tipicamente culposo, pelo que se se provar a inobservância de alguma concreta disposição legal ou estatutária destinada à protecção dos credores sociais, deve considerar-se a respectiva conduta como culposa, se não se provar a existência de qualquer causa de exclusão da culpa.*
- 7 — *Porém, a partir da constatação do não pagamento de uma dívida fiscal não se pode presumir ter ocorrido inobservância de qualquer disposição daqueles tipos.*

8 — *Neste regime, o ónus da prova desta inobservância cabe ao credor - Fazenda Pública - pelo que a falta de prova a tal respeito tem de ser processualmente valorada a favor do oponente.*

Recurso n.º 21.721. Recorrente: José Baeta Neves; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ BAETA NEVES, residente em Vila Nova de Poiares, deduziu oposição a execução fiscal instaurada contra STESAL - SOCIEDADE TÉCNICA DE SONDAGENS DE ÁGUA, LDA, com sede em Góis, por dívida de imposto de circulação do ano de 1988, que contra ele reverteu.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou improcedente a oposição.

Inconformado o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que negou provimento ao recurso.

Novamente inconformado o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

1 - *Não é ao Recorrente, pese embora apareça como gerente nominal que cabe o ónus da prova de que não exerceu a gerência de facto e de que a não exerceu com culpa.*

2 - *É ao credor, neste caso, à Administração Fiscal, que compete provar que o Recorrente exerceu a gerência de facto e de que a mesma é susceptível de um juízo de culpa ou de censura aferido pelo critério abstracto de um bonus pater familias.*

3 - *E porque a gerência de tacto só se torna juridicamente relevante quando seja susceptível de um juízo de culpa ou de censura, cai pela base a tese do Tribunal Recorrido de que, havendo gerência nominal se presume a gerência de facto. Já que,*

4 - *Não pode presumir-se a culpa. Acresce que,*

5 - *Do processo constam elementos de prova que, por si só demonstram não ter o Recorrente exercido a gerência de facto no período a que respeita o Imposto. (Cfr. informação do próprio Chefe da Repartição de Finanças de Góis.*

7 - *O Douro Acórdão Recorrido fez assim ilegal e incorrecta interpretação das seguintes normas que se mostram violadas: art. 16.º do C.P.C.I., art. 13.º do C.P. Tributário e art. 342.º do C Civil.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, por a posição nele assumida estar de acordo com a jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2.ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1 - *Na repartição de finanças de Góis foi instaurado processo de execução fiscal contra STESAL - Sociedade Técnica de Sondagens de Água, Lda, com sede em Ponte de Sotão, Góis, por dívida de imposto de circulação do ano de 1988.*

2 - *Por não ser conhecida a existência de quaisquer bens da firma executada, foi mandada reverter a execução contra os sócios gerentes daquela.*

3 - Foi, assim, na qualidade de sócio gerente da firma executada que o ora recorrente José Baeta Neves foi citado em 4/12/90.

4 - Vindo a opor-se a execução em 14/12/90 com o fundamento de ter exercido funções de gerente na sociedade executada mas só até 3/5/82, data em que cedeu a sua quota social a Guilherme Alves Antunes, nada mais tendo a ver com a gerência da dita sociedade que passou a ser, de facto, exercida pelo cessionário.

5 - De acordo com o art. 7.º do pacto social a gerência da executada era exercida por um conselho de gerência eleito em assembleia geral, ficando desde logo eleitos gerentes para formar o primeiro conselho de gerência os sócios Guilherme Alves Antunes, Renato Alexandre Borges de Araújo e José Baeta Neves (art. 14 do pacto social - v. fls. 37 e verso).

6 - Por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de Pampilhosa da Serra em 3/3/1982 José Baeta Neves cedeu a Guilherme Alves Antunes a quota social de que era titular na sociedade executada, declarando-se na mesma escritura que José Baeta Neves continuava a exercer funções de gerência (v. fls. 18).

3 - A dívida em causa neste processo refere-se a imposto de circulação do ano de 1988, que deveria ser pago, voluntariamente, nesse mesmo ano - § único do art. 51.º do Decreto-Lei n.º 45331, de 28-10-63.

Por isso, tendo o facto gerador da dívida e o período da sua cobrança voluntária ocorrido no domínio de vigência do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, será à face do regime por ele introduzido que se deverá apreciar a legalidade da responsabilização do oponente pelo pagamento da dívida exequenda.

Este é, aliás, um ponto sobre o qual não se suscita controvérsia no presente recurso.

4 - No acórdão recorrido, entendeu-se que, provado que o oponente foi gerente de direito da executada originária, é de presumir que ele exerceu a gerência de facto.

Há presunções legais e presunções judiciais (arts. 350.º e 351.º do Código Civil).

As presunções legais são as que estão previstas na própria lei.

As presunções judiciais, também denominadas naturais ou de facto são « as que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos. » (1)

Não há qualquer norma legal que estabeleça uma presunção relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito.

Designadamente, tal presunção não deriva do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, pois este diploma apenas previa a aplicação do regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade por dívidas fiscais e à Segurança Social dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada, norma esta de que não deriva, directa ou indirectamente, qualquer presunção.

Na verdade, neste art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais estabelece-se uma responsabilidade com características de responsabilidade extracontratual ou delitual, já que passou a ter por suporte uma

(1) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA. *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 486.

Em sentido idêntico, MANUEL DE ANDRADE. *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, páginas 215-216.

actuação ilícita e culposa daqueles administradores ou gerentes (inobservância culposa das disposições destinadas à protecção dos credores).⁽²⁾

Por isso, qualquer juízo sobre o exercício da gerência de facto que se baseie numa presunção terá de radicar numa presunção de natureza judicial e não legal.

O acórdão recorrido não é claramente explícito sobre a razão porque se decidiu ser de presumir, a partir da gerência de direito, que entendeu provada, que o oponente foi gerente de facto da sociedade executada originária.

No entanto, conclui-se da sequência em que é apresentada a posição sobre a existência de tal presunção, a seguir à referência a uma presunção de culpa que se extrairia do Decreto-Lei n.º 68/87, que se terá entendido que esta invocada presunção baseava também a presunção de que qualquer gerente de direito foi também gerente de facto.

Tal posição não é correcta, pois, na verdade, daquele Decreto-Lei n.º 68/87 não se extrai qualquer presunção, inclusivamente a presunção de culpa a que se alude no acórdão recorrido.

De qualquer forma, não interessará apurar mais rigorosamente se foi com fundamento numa presunção de direito ou uma presunção de facto que no acórdão recorrido se presumiu a gerência de facto a partir da provada gerência de direito, porque por outra via se chega à impossibilidade de responsabilização do recorrente.

5 - Na verdade, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, é hoje pacífica; neste Supremo Tribunal Administrativo, a jurisprudência no sentido de aquele Decreto-Lei n.º 68/87, não derivar qualquer presunção, inclusivamente de culpa.

O artigo único deste diploma: estabelece o seguinte:

A responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963, e no art. 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, é aplicável o regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro.

Este art. 78.º estabelece o seguinte:

Responsabilidade para com os credores sociais

1. Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

2. Sempre que a sociedade ou os sócios o não façam, os credores sociais podem exercer, nos termos dos artigos 606.ª a 609.ª do Código Civil, o direito de indemnização de que a sociedade seja titular.

⁽²⁾ Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

de 17-1-96, proferido no recurso n.º 19806,

de 18-6-97, proferido no recurso n.º 21327;

de 17-12-97, proferido no recurso n.º 22075.

No mesmo sentido podem ver-se RAÚL VENTURA e BRITO CORREIA, *Responsabilidade civil das administradores de sociedades anónimas e das gerentes de sociedades por quotas*, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 195, página 66.

3. *A obrigação de indemnização não é, relativamente aos credores excluída pela renúncia ou transacção da sociedade nem pelo facto de o acto ou omissão assentar em deliberação da assembleia geral.*

4. *No caso de falência da sociedade, os direitos dos credores podem ser exercidos, durante o processo de falência, pela administração da massa falida.*

5. *Ao direito de indemnização previsto neste artigo é aplicável o disposto nos n.ºs 2 a 5 do artigo 72.º, no artigo 73.º, e no n.º 1 do artigo 74.º.*

Com este diploma, deixou de valer a presunção de culpa insita nos citados artigos 16º do CPCI e 13º do Decreto-Lei nº 103/80.

Desde logo, o teor literal do diploma aponta claramente no sentido de aplicação integral do regime previsto no artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade dos gerentes e administradores de sociedades de responsabilidade limitada.

Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo nº 3 do artigo 9º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. ⁽³⁾

Por outro lado, pelo preâmbulo do Decreto-Lei nº 68/87, confirma-se que este teor literal corresponde à intenção legislativa, pois aí se patenteia que este diploma pretendeu pôr fim a um estatuto privilegiado do Estado perante os outros credores sociais, no que concerne à responsabilidade pessoal dos gerentes ou administradores de sociedade de responsabilidade limitada.

É particularmente elucidativa desta intenção a seguinte passagem:

"No tocante à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades não deverá a solução divergir, no fundamental, da genericamente adoptada. Dá-se, para mais, o caso de o novo Código das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade. Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado" - ponto 1, 3º parágrafo.

Para além disso, não há qualquer suporte no texto legal para levar a concluir pela manutenção da presunção de culpa que estava subjacente aos artigos 16º do CPCI e 13º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, já que a única alusão que no artigo único do Decreto-Lei nº 68/87 se faz àquelas normas é "à responsabilidade" aí prevista (a responsabilidade solidária por dívidas por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado e por contribuições e juros de mora devidos à Segurança Social) e não ao ónus da prova dos seus pressupostos.

Assim, no domínio de vigência do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, o ónus da prova da culpa dos gerentes de sociedades na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas sociais, passou a caber ao credor tributário.

6 - Neste sentido vem sendo pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, como se disse.

⁽³⁾ Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

Na verdade, depois de inicialmente se ter tomado posição no sentido que aqui se adopta, no acórdão de 28-11-90, proferido no recurso nº 12016 (4), foram proferidos acórdãos em que se defendeu a tese do ónus da prova da falta de culpa da insuficiência do património social para pagar os créditos fiscais caber ao administrador ou gerente. (5)

Naqueles em que aparece uma explicação para a manutenção dessa presunção de culpa refere-se que «o não cumprimento de débitos fiscais traduz, por si, a inobservância de comandos legais de gestão, a qual, por se tratar de vínculos específicos, se presume culposa, sendo que, perante tal incumprimento, haverá sempre ilicitude, salva a hipótese de uma causa de justificação. E, da mesma forma consubstanciada o ilícito, segue-se o juízo legal de censura que implica a culpa, excepto quando ocorra uma causa de escusa.»

Esta posição seria aceitável, em certa medida, se o facto gerador da responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas sociais fosse a falta de pagamento de determinados créditos fiscais. Não propriamente porque a culpa se presuma, mas por ser «algo que em regra ou *prima-facie*, se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo». Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito-típico, perguntar pela culpa «é no fundo perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto excluída». (6) Esta construção, no caso dos autos, autorizaria a que, se se provasse ter o oponente deixado de observar alguma concreta disposição legal ou estatutária destinada à protecção dos credores sociais, se considerasse a sua conduta como culposa se não se provasse a existência de qualquer causa de exclusão da culpa.

Porém, o que esta construção não autoriza é que, a partir da verificação de um certo resultado (falta de pagamento de um determinado crédito fiscal) se presuma ter havido um facto ilícito (inobservância de disposições legais ou estatutárias destinadas à, protecção dos credores) que, para mais, no juízo normativo, nem sequer é casualmente conexionado com aquele resultado, mas com outro (a insuficiência do património social para pagamento das dívidas).

Isto é, ainda se poderia compreender que, a partir de um certo resultado, se presumisse ter ocorrido o facto ilícito que o gera, desde que a lei previsse tal presunção. (7) Mas, o que não é aceitável, por não

(4) Publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página nº 1325. em "Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo", nº 363, página 386. e na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 125, página 46. nesta última com anotação concordante do Prof. TEIXEIRA RIBEIRO.

(5) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os seguintes acórdãos:
- de 24-4-90, proferido no recurso nº 12124, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página 380, e em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo* nº 355, página 859;

- do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 17-3-93, proferido no recurso nº 5735, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-10-95, página 8 (com dois votos de vencido em sentido contrário sobre a questão aqui em apreço);

- de 11-10-95, proferido no recurso nº 19421, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 381, página 311;

- de 13-12-95, proferido no recurso nº 19799;

- de 17-1-96, proferido no recurso nº 19877.

(6) FIGUEIREDO DIAS, *Pressupostos da Punição*, em *Jornadas de Direito Criminal* página 69.

(7) É isso que hoje acontece com o n.º 1 do art. 13.º do C.P.T. em que, se ocorrer uma situação de insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais, se presume que houve culpa dos administradores ou gerentes na génese dessa situação.

haver nexo lógico suficiente, é que a partir da não cobrança de um determinado crédito fiscal, que não implica sequer uma insuficiência geral do património social para o pagamento das dívidas, se presume que ocorreu uma inobservância de disposições destinadas a evitar esta insuficiência e que o responsável por gerar esta hipotética insuficiência, seja o responsável pelo não pagamento do crédito não cobrado.

7 - Poderá ainda abordar-se a questão de outra perspectiva, que conduz a uma solução semelhante.

Se o facto ilícito susceptível de gerar a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes fosse a falta de pagamento de um determinado crédito e a culpa exigível fosse a culpa pelo seu não pagamento, estar-se-ia perante uma situação em que haveria um específico dever de pagamento de determinada dívida que, apesar de imposto por lei e não por contrato, teria similitude com os vínculos obrigacionais gerados em sede de responsabilidade contratual.

Ora, em sede de responsabilidade contratual, é ao devedor que cabe o ónus da prova da culpa de que o não pagamento não é culposo - art. 799.º, n.º1, do Código Civil.

Em face da semelhança entre esta situação do não pagamento de um determinado crédito imposto por lei e as geradas em sede de responsabilidade contratual poderia compreender-se que se presumisse a culpa do devedor, por razões idênticas à que explicam aquela solução, prevista na lei civil.

Porém no caso do art. 78.º do C.S.C., o que gera a responsabilidade dos administradores ou gerentes não é a culpa relacionada com o não pagamento de determinados créditos, mas a culpa pela inobservância de disposições gerais destinadas a evitar uma situação geral de insuficiência do património social para o pagamento das dívidas sociais.

Isto é, a culpa de determinado administrador ou gerente pelo não pagamento de determinado crédito não gera qualquer obrigação de indemnizar o credor; o que gera tal obrigação é a culpa pela situação geral de insuficiência do património social.

Deste modo, é possível que o administrador ou gerente cuja actualção culposa levou a que não fosse pago determinado crédito (por exemplo, por ser o que exercia funções ao tempo da sua cobrança voluntária, que tinha possibilidades de o ter pago e não o fez por não querer) não possa ser responsabilizado pelo seu pagamento por não ser ele o responsável pela insuficiência geral do património social. E em contrapartida, à face do referido art. 78.º do C.S.C., pode ser responsabilizado pelo seu pagamento outro administrador ou gerente que não teve culpa pelo não pagamento desse crédito (por exemplo, por não exercer funções ao tempo da sua cobrança voluntária) mas que é culpado pela situação de insuficiência geral do património social. (8)

Nestas condições, é claro que o que gera a responsabilidade prevista no art. 78.º do C.S.C. não é a culpa pelo não cumprimento de qualquer dever obrigacional específico, como sucede na responsabilidade contratual, e, por isso, não há suporte consistente para aplicar as regras que regulam o ónus da prova neste tipo de responsabilidade.

Assim, não devendo aplicar-se a regra do art. 799.º do Código Civil, que tem natureza excepcional em face da regra geral sobre ónus da

(8) Esta responsabilização era possível no âmbito de vigência do Decreto-Lei n.º 68/87, pois aí, através da remissão para o art. 8.º do C. S. C., não se restringe a responsabilidade do causador da insuficiência do património social aos impostos «relativos ao período de exercício ao seu cargo», como se faz no art. 13.º n.º 1. do C. P. T..

prova que é a de quem invocar um direito (o lesado) é quem tem o ónus de demonstrar os factos em que ele assenta - art. 342.º, n.º 1, do Código Civil - deverá aplicar-se esta última.

8 - Apesar dos arestos referidos, a jurisprudência foi-se inclinando maioritariamente em sentido contrário ⁽⁹⁾, tendo-se obtido a unanimidade sobre tal questão no acórdão do Pleno Secção do Contencioso Tributário de 9-7-97, proferido no recurso n.º 19066.

Como se refere neste cresto, dizendo-se no artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87 que é aplicável o regime previsto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas fiscais tem de se concluir pela aplicação integral de tal regime, designadamente quanto aos pressupostos e requisitos que o enformam. E, tendo tal responsabilidade por base um acto ilícito, danoso e culposo deve ser aplicado o princípio geral sobre responsabilidade extracontratual previsto no art. 487.º do Código Civil segundo o qual «é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo presunção legal de culpa», presunção esta que não era estabelecida por aquele decreto-Lei nem pelo Código das Sociedades Comerciais.

Entendeu-se ainda neste aresto que o facto de a responsabilidade subsidiária dever ser processualmente efectivada através de reversão de uma execução fiscal preexistente não é obstáculo à inexistência de qualquer presunção, por a Fazenda Pública poder fazer a alegação e prova da culpa no próprio processo de oposição à execução fiscal.

Esta é a solução que melhor corresponde à intenção legislativa subjacente à publicação do Decreto-Lei n.º 68/87 que, como se refere no seu Preâmbulo, pretendeu pôr cobro ao estatuto privilegiado do Estado, enquanto credor social e consagrar uma solução que não divergisse, «no fundamental, da genericamente adoptada».

9 - Resta examinar o caso dos autos à luz desta interpretação do artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87 e do artigo 78.º do C.S.C..

Examinando a matéria de facto fixada no acórdão recorrido, constata-se, desde logo, que nada a nível probatório se relaciona com a génese da situação de insuficiência patrimonial que esteve subjacente à reversão da execução.

Por outro lado, em nenhum ponto se refere qualquer facto que constitua violação de qualquer disposição destinada à protecção de credores.

Por isso, é manifesto que não se provaram requisitos indispensáveis à responsabilização do oponente pelo pagamento da dívida exequenda.

⁽⁹⁾ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 28-11-90, proferido no recurso n.º 12016, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página 1325, e em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 363, página 386;

- de 28-4-93, proferido no recurso n.º 14789, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-4-96, página 1345;

- de 11-5-94, proferido no recurso n.º 17804, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 23-12-96, página 1514;

- de 15-5-96, proferido no recurso n.º 19784;

- de 11-12-96, proferido no recurso n.º 20341;

- de 12-2-97, proferido no recurso n.º 20932;

- de 19-2-97, proferido no recurso n.º 21317;

- de 23-4-97, proferido no recurso n.º 21073;

- de 24-9-97, proferido no recurso n.º 21700.

Como o ónus da prova da verificação de tais requisitos cabe à Fazenda Pública, a dúvida sobre tal matéria tem de ser valorada processualmente a favor do oponente e não contra ele.

Consequentemente, tem de concluir-se pela impossibilidade de responsabilizar o oponente pelo pagamento da dívida exequenda e, por isso, pela sua ilegitimidade.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido e em julgar procedente a oposição,

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Recurso: 21.764; Recorrente: Multicenco – Estabelecimentos Comerciais, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Alfredo Madureira

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Por se não haver conformado com a aliás douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1^a instância de Lisboa, 4^o Juízo, que julgou improcedente a impugnação oportunamente apresentada e referente à autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - I.R.C. -, relativo ao exercício de 1992, com fundamento em erróneo apuramento da matéria colectável, a Multicenco - Estabelecimentos Comerciais, Limitada, dela interpôs o presente recurso jurisdiccional, circunscrito à matéria de direito - art. 167 do CPT -, para este Supremo Tribunal Administrativo.

Nas alegações tempestivamente apresentadas formulou as seguintes conclusões:

1) *A recorrente, na autoliquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas referente ao ano de 1992, não considerou como custo legalmente dedutível o valor devido pela derrama.*

2) *A não consideração da derrama como custo fiscal foi efectuada em conformidade com a interpretação indevidamente dada à lei pela Administração Fiscal (V. G. Circular n.º 14/95, de 21 de Abril).*

3) *Na redacção inicial da alínea a), do n.º 1, do art. 41 do C.I.R.C., em vigor durante todo o ano de 1992, a que se refere a autoliquidação sob impugnação, a Derrama era nos termos do Art. 23 do mesmo Código um custo dedutível.*

4) *O imposto municipal da derrama não se encontrava previsto naquela disposição do art. 41 do C. I. R. C..*

5) *A sentença sob recurso, ao considerar o imposto municipal de Derrama como custo não dedutível para efeitos fiscais, faz uma aplicação analógica da norma contida naquela alínea do art. 41 do C.I.R.C..*

6) *Esta norma não tem um conteúdo meramente explicativo, constituindo antes uma verdadeira excepção ao princípio da dedutibilidade de todos os custos fiscais. É o que decorre da constatação de anteriormente ao Decreto-Lei n.º 95/88, de 21 de Março, a Derrama ser considerada fiscalmente dedutível*

7) *A norma contida na alínea a) do n.º 1 do art. 41 do CIRC por- que de carácter excepcional é insusceptível de aplicação analógica nos termos do art. 11 do Código Civil.*

8) *A interpretação dada à norma em referência é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade, consagrado no Art. 106, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.*

9) *A nova redacção dada à alínea a), do n.º 1, do Art. 41, do C.I.R.C., pelo Art. 28 n.º 1 da Lei n.º 10/96, de 23 de Março, tem carácter inovatório.*

10) *A declaração contida no n.º 7, do Art. 28, da Lei n.º 10/96, de 23 de Março quanto à natureza interpretativa dessa norma corres- ponde a uma cláusula de retroactividade.*

11) *Tal conteúdo retroactivo pretendido atribuir à nova redacção da Alínea a), do n.º 1, do Art. 41, do C.I.R.C. é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade em matéria fiscal consagrado no Art. 106, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.*

12) *Este conteúdo retroactivo viola ainda os princípios do Estado de Direito Democrático, consagrado nos Arts. n.ºs. 2º e 3º, o direito de propriedade privada consagrado no Art. 60º, o qual goza, por força do Art. 17º, do regime dos Direitos, Liberdades e Garantias consig- nado no Art. 18º, todos da Constituição.*

13) *Nos termos do Art. 207 da Constituição, os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam os princípios e normas dela constantes.*

14) *Com a não aplicação retroactiva da nova redacção da alínea a), do n.º 1, do Art. 41º, do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas tal impugnação deverá proceder.* “

Conclui pedindo a revogação da sentença recorrida, e a procedência da impugnação deduzida.

Contra-alegou, também tempestivamente, a Fazenda Pública, pug- nando pela manutenção do decidido que, em seu entender, não mere- ce qualquer censura, uma vez que, sustenta,

“ *dúvidas não há que o imposto derrama entra na proibição da dedutibilidade estabelecida na citada alínea a) do n.º 1 do artigo 41 do CIRC, na redacção dada pelo artigo 28º da Lei n.º 10-B/86 de 23/05.* “

E que, “ *Relativamente à alegada inconstitucionalidade do conteú- do retroactivo da nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, não pode colher uma vez que a qualificação de uma norma como sendo de natureza interpretativa é uma prerrogativa prevista na lei, podendo como tal ser utilizado pelo legislador;*

E ainda que, “ *O princípio da legalidade consagrado na CRP não pode ser considerado em termos absolutos, uma vez que a qualifi- cação de interpretativa de uma determinada norma e permitida por lei consubstanciando uma excepção a este princípio* “.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu mui douto parecer pronunciando-se pelo improvimen- to do presente recurso, invocando, para a perfunctória análise a que procede das questões suscitadas, quer a jurisprudência deste STA, quer os atinentes ensinamentos da nossa doutrina.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada e assente a seguinte matéria de facto:

- *Em 31-05-93, a impugnante entregou a declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 1992, na RF do 6º Bairro Fiscal de Lisboa.*

- Apurou a matéria colectável de Esc. 202.270.363\$00 e procedeu à autoliquidação do imposto respectivo, tendo apurado a importância de Esc. 34.418.986\$00.

- No apuramento da matéria colectável a impugnante acresceu ao resultado líquido do exercício, na linha 12 do Quadro 17 da declaração modelo 22, a importância 79.824.535\$00 referente à estimativa para impostos sobre o rendimento do exercício que fora contabilizada como custo, considerando em tal estimativa os montantes de 72.567.759\$00 de IRC e 7.256.776\$00 de Derrama.

- Se não tivesse sido acrescida ao Quadro 17 da declaração a importância de 7.256.776\$00 referente à Derrama, a liquidação teria sido efectuada por uma diferença, para menos, no montante de 2.873.683\$00.

- A diferença para menos referida na alínea anterior corresponderia às quantias de Esc. 2.612.439\$00 de IRC e 261.244\$00 de Derrama, naquele total de Esc. 2.873.683\$00.

- O imposto assim autoliquidado foi pago e entregue nos cofres do Estado em 31-05-93, através da guia de pagamento n.º 70233295470.

- Em 31-05-95 a impugnante deduziu reclamação graciosa, apresentada na RF de 6º Bairro Fiscal de Lisboa.

Com base na apurada factualidade e uma vez que a questão a decidir era tão-só a de saber se a derrama é ou não susceptível de ser considerada como custo fiscal e, consequentemente, dedutível na determinação do lucro tributável de IRC, acolheu-se, na sindicada sentença, o entendimento de que "... a derrama não pode ser tida como custo fiscal na determinação do lucro tributável de IRC..." e que "... a redacção da citada Lei 10-B/96, por interpretativa, é aplicável ao caso (ex tunc), não se afigurando, por outro lado, a ocorrência, no caso, de inconstitucionalidade em tal carácter interpretativo."

E daí que se tenha, depois e em consequência, concluído não sofrer a impugnada autoliquidação da ilegalidade que lhe vinha imputada, uma vez que, para apuramento do lucro tributável, nunca haveria lugar à desejada dedução da quantia referente à derrama, por esta não ser custo fiscal.

É contra o assim decidido que se insurge ainda e nos termos que ficaram expostos o impugnante, ora Recorrente.

Não lhe assiste, porém, razão.

Na verdade, conforme vem afirmando a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, agora reiterada e pacificamente, a derrama, enquanto imposto sobre o rendimento acessório do I.R.C., não é susceptível de ser considerada como custo fiscal deste e, consequentemente, não é dedutível na respectiva matéria colectável - vejamos, entre outros, os acórdãos de 04-01-98, 18-02-98 e 11-03-98, proferidos respectivamente nos processos nº 21.731, 21.752 e 22.135 e 22.245, estes dois da última data referida.

E assim porque, como aliás se acentua nestes arestos, com a nova redacção dada ao art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, redacção que, nos termos do art. 28 n.º 7 da mesma lei, tem expressamente consagrada a natureza e carácter interpretativo, é agora inequívoco que "o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros" não podem ser considerados como custos de IRC independentemente do ano a que respeitem ou do ano em que vierem a ser pagos "

Com efeito, incidindo a derrama sobre a colecta de IRC - cfr. Art. 5 n.º 1 da Lei n.º 1/87, de 06-01 -, não pode deixar de ser considerada

como imposto que indirectamente incide sobre o rendimento e daí que, nos termos da citada norma - art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC, na nova redacção, - não possa mais ser considerada como encargo dedutível para efeito da determinação da matéria colectável deste IRC.

Prejudicada fica, assim e consequentemente, a apreciação da natureza da derrama, como imposto.

A Recorrente questiona porém o acerto deste entendimento, entendimento que, como se deixa relatado, subjaz também à decisão jurisdicionalmente impugnada, sustentando antes, como resulta das conclusões formuladas, que a nova redacção dada ao referido art. 41 do CIRC pelo art. 28 n.º 7 da Lei n.º 10/96, não só tem carácter inovatório e, por isso, violador do princípio da legalidade consagrado no art. 106 n.º 2 da CRP, como a declarada natureza interpretativa a mais não corresponde do que a verdadeira cláusula de retroactividade susceptível de integrar violação do referido princípio constitucional, bem assim como dos princípios do estado de direito democrático e da propriedade privada, consagrados nos arts. 2, 3 e 60 do nosso diploma fundamental. - cfr. conclusões 7ª a 13ª -.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão, im procedendo antes a douda argumentação sufragada.

Na verdade e ainda de harmonia com a jurisprudência invocada, com a qual inteiramente se concorda e, por isso mesmo, se acolhe, já também em função dos ensinamentos da nossa doutrina - cfr. Baptista Machado, in *Introdução ao Direito ao Discurso Legitimador*, pág. 245, Oliveira Ascensão, in *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, pág. 440, Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão, in *Introdução ao Estudo do Direito*, pág. 106 -, e Ferrer Correia, *Colectânea de Jurisprudência*, ano XIV, tomo 4º, pág. 35, não pode, com efeito, deixar de concluir-se que a questionada norma tem efectivamente alcance e carácter interpretativo, consubstanciando **verdadeira interpretação autêntica** do citado preceito.

E porque assim, já de acordo com o disposto no art. 13 do C. Civil, a nova e questionada redacção do citado art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC "... *integra-se na lei interpretada*..." "ab initio", isto é, desde a data da entrada em vigor desta, tudo se passando como se sempre tivesse tido a redacção introduzida pela lei interpretadora, aplicando-se, consequentemente também, aos casos pendentes.

Ponto é que, para tanto, para além da expressa referência do legislador ao questionado carácter interpretativo, como decorre dos invocados ensinamentos doutrinários, perante a eventual existência de norma hierárquicamente superior que "*in casu*" exclua a possibilidade de retroactividade, circunstância que, a verificar-se, demandaria a incompatibilidade constitucional -art. 103 n.º 3 da CR, na revisão de 1997-, ponto é que, dizíamos, a lei interpretativa venha consagrar para a lei interpretada solução ou entendimento a que se poderia ter chegado no domínio da vigência desta.

Isto é, será de considerar interpretativa e não inovadora a norma que estabeleça, esclarecendo, entendimento, solução ou tratamento a que a jurisprudência e a doutrina, pelos seus próprios meios, poderiam ter chegado no domínio da legislação anterior, designadamente quando, como "*in casu*", à solução agora consagrada chegavam já, não sem controvérsia, a nossa jurisprudência e doutrina - vejam-se, entre outros, os entendimentos díspares subjacentes aos acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-92, 01-02-95 e 04-12-96, proferidos, respectivamente, nos processos n.º 14.520, 16.975 e 20.773 e as posições sustentadas por Rogério Fernandes

Ferreira, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, pág. 12 e pela Administração Fiscal, no despacho administrativo de 13-02-90, proferido no processo n.º 85/90, publicado no CIRPC Anotado e Comentado, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, 3ª edição, pág. 350.

A questão subjacente consubstanciava, com efeito, problema jurídico que não conhecia solução inequívoca na jurisprudência, era controvertida também na doutrina, em termos de poder concluir-se que, face a esta diversidade de entendimentos e soluções, se verificava realmente existir "... **matéria para interpretação.**" - Baptista Machado, in *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, pág. 287.

E porque assim, verificados que se mostram os necessários pressupostos legais e doutrinários da questionada qualificação como "norma interpretativa" da nova redacção dada ao art. 41 n.º 1 al. a) do CIRC pelo art.º 28 n.º 7 da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, improcede toda a argumentação sufragada pela Recorrente, resultando também e por isso prejudicadas as considerações aduzidas em sede de constitucionalidade.

Na verdade, acolhendo-se antes o entendimento referido cerca da natureza daquela norma, através da qual o legislador mais não perseguia do que a certeza e igualdade na aplicação do direito, apanágio ou escopo último das leis interpretativas - cfr. Acórdãos de 11-03-98, processos n.º 22.135 e 22.245, desta Secção -, operando, assim, verdadeira e própria **interpretação autêntica** do referido art.º 41 n.º 1 al. a) do CIRC, nos termos do art. 13 n.º 1 e 2 do C.Civil, resulta de todo prejudicada, improcedendo consequentemente, a argumentação expendida pela Recorrente que, como vimos, se sustenta quer na sufragada natureza inovadora, quer no atribuído efeito retroactivo daquele preceito legal.

Esta problemática apenas lograria consistência e eventual pertinência caso se tivesse concluído pela não verificação da questionada qualificação.

Ora, apurada antes a demonstrada natureza e carácter interpretativo do referido preceito, integrado assim e por via disso, nos termos do referido art.º 13 do C.Civil, na redacção inicial do mesmo, não pode ele consubstanciar, "ipso facto", violação de qualquer princípio ou norma constitucional, designadamente dos invocados princípios da legalidade em matéria fiscal, do Estado de Direito Democrático e da propriedade privada.

Ao contrário, importa concluir, como na sindicada sentença, que, em 1992, a derrama a que se referem os presentes autos não era legalmente susceptível de ser considerada como custo fiscal dedutível na matéria colectável de IRC.

Não merece pois qualquer censura a aliás douta decisão jurisdicionalmente impugnada que, assim, integralmente se mantém.

Improcedem antes e nos termos expostos quer a argumentação sufragada, quer as conclusões formuladas.

Assim, acordam em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998 — *Alfredo Madureira* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Derramas - natureza jurídica - leis interpretativas - retroactividade

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As derramas são impostos dependentes (artº 5º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro), pois quem estiver isento de IRC não está isento de derrama, pelo que esta já não é acessória mas autónoma;*
- II — Económica e financeiramente as derramas não são um custo fiscal, embora juridicamente sejam um encargo fiscal (artº 23º, al. f), do CIRC);*
- III — Por força da natureza interpretativa da redacção dada ao artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC, pela Lei nº 10-8/96, de 23 de Março (artº 28º, nº 7), a derrama é um encargo não dedutível para efeitos fiscais;*
- IV — Uma lei é interpretativa quando opta por uma das interpretações anteriores e possíveis da lei interpretada;*
- V — O facto de a lei interpretativa se integrar na lei interpretada não viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, pois os contribuintes têm de contar não apenas com a sua interpretação, mas com as outras interpretações possíveis dos textos legais.*

Recurso nº 21.799. Recorrente: Sociedade Portuguesa de Arliquido — ARLÍQUIDO, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

A contribuinte Sociedade Portuguesa de Ar Líquido — ARLÍQUIDO SA, com sede na Rua da Quinta do Almargem, nº 14, 1300 Lisboa, apresentou a declaração de IRC respeitante ao exercício de 1992 e procedeu ao pagamento da quantia de 124.988.769\$00 na sequência da autoliquidação por si feita.

Entendendo que praticou um erro na autoliquidação, a contribuinte apresentou reclamação graciosa para o direito distrital de finanças.

Dizendo que o indeferimento tácito se verificou em 28.8.1995, a contribuinte impugnou por petição apresentada em 1.9.95 na Repartição de Finanças do 7º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por sentença de fls. 44 a 46, o Mº Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

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

1) A recorrente, na autoliquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativa ao ano e 1992, não considerou como custo fiscalmente dedutível o valor devido pela derrama.

2) A não consideração da Derrama como custo fiscal foi efectuada em conformidade com a interpretação indevidamente dada à lei pela Administração Fiscal (V. G. Circular nº 14/95 de 21 de Abril).

3) Na redacção inicial da alínea a), do nº 1, do art. 41º do C.I.R.C., em vigor durante todo o ano de 1992, a que se refere a autoliquidação sob impugnação, a Derrama era nos termos do Art. 23º do mesmo Código um custo dedutível.

4) O imposto municipal da Derrama, não se encontrava previsto naquela disposição do Art. 41º do C.I.R.C.

5) A sentença sob recurso, ao considerar o imposto municipal de Derrama como custo não dedutível para efeitos fiscais, faz uma aplicação análoga da norma contida naquela alínea do art. 41º do C.I.R.C..

6) Esta norma não tem um conteúdo meramente explicativo, constituindo antes uma verdadeira excepção ao princípio da dedutibilidade de todos os custos fiscais. É o que decorre da constatação de anteriormente ao Decreto-Lei nº 95/88 de 21 de Março, a Derrama ser considerada fiscalmente dedutível.

7) A norma contida na Alínea a) do nº 1 do Art. 41º do CIRC, por-que de carácter excepcional é insusceptível de aplicação análoga nos termos do art. 11º do Código Civil.

8) A interpretação dada à norma em referência é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade, consagrado no Art. 106, nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

9) A nova redacção dada à alínea a), do nº 1, do Art. 41º, do C.I.R.C., pelo Art. 28º, nº 1, da Lei nº 10/96, de 23 de Março, tem carácter inovatório.

10) A declaração contida no nº 7, do Art. 28º, da Lei nº 10/96, de 23 de Março quanto à natureza interpretativa dessa norma corresponde a uma cláusula de retroactividade.

11) Tal conteúdo retroactivo pretendido atribuir à nova redacção da Alínea a), do nº 1, do Art. 41º, do C.I.R.C. é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade em matéria fiscal consagrado nos Arts. nºs. 2º e 3º, o direito de propriedade privada consagrado no Art. 60º, o qual goza, por força do Art. 17º, do regime dos Direitos, Liberdades e Garantias consignado no Art. 18º, todos da Constituição.

13) Nos termos do Art. 207º da Constituição, os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam os princípios e normas dela constantes.

14) Com a não aplicação retroactiva da nova redacção da alínea a), do Art. 41º, do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas tal impugnação deverá proceder.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada.

O Tribunal de 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) Em 31.5.93 a recorrente entregou a declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 1982;

b) No apuramento da matéria colectável não foi considerado como custo do exercício a verba de 11.436.062\$00 correspondente à derrama constante do quadro 19 da referida declaração.

2º Fundamentos

Vejamos, em primeiro lugar, as normas jurídicas aplicáveis ao caso.

Nos termos do artº 23º, al. f), do CIRC, consideram-se custos ou perdas os encargos fiscais e parafiscais.

De acordo com o artº 41º do CIRC, na redacção vigente em 1992, NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO

DO LUCRO TRIBUTÁVEL, MESMO QUANDO CONTABILIZADOS COMO CUSTOS OU PERDAS DE EXERCÍCIO, O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC), INCLUINDO AS IMPORTÂNCIAS PAGAS POR RETENÇÃO NA FONTE OU POR CONTA.

A Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, no seu artº 28º, deu a seguinte redacção a este artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC:

NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL OS SEGUINTE ENCARGOS, MESMO QUANDO CONTABILIZADOS COMO CUSTOS OU PERDAS DE EXERCÍCIO:

a) O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC) E QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INDICAM SOBRE OS LUCROS.

E determinou o nº 7 desse artº 28º:

A REDACÇÃO DADA NOS TERMOS DO Nº 1 À AL. a) DO Nº 1 DO ARTIGO 41º DO CÓDIGO DO IRC TEM NATUREZA INTERPRETATIVA.

Para decidir como decidiu, o Mº Juiz a quo apoiou-se em dois fundamentos:

- A derrama é um verdadeiro imposto sobre lucros, pelo que não pode ser custo fiscal, ainda que esse imposto não tivesse sido exceptuado expressamente;

- A nova redacção do artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC - E QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS - aplica-se retroactivamente ao lucros do exercício de 1992.

Vejamos a natureza jurídica das derramas.

No domínio das Ordenações do Reino, as derramas eram conhecidas por intas (cfr. OLIVEIRA LÍRIO, Impostos Locais no Direito Tributário Português, vol. II, 1960, pág. 23).

No domínio do Código Administrativo de 1940, apenas as juntas da freguesia tinham a faculdade de lançar derrama extraordinárias (artº 781º).

Depois, vária legislação avulsa criou derramas municipais para fazer face a certas necessidades. Deste modo, tínhamos como receitas municipais alguns impostos municipais directos que ingressavam nas receitas municipais sem terem afectação especial, e tínhamos as derramas que, sendo adicionais às colectas de certos impostos estaduais, deles se distinguiam pelo seu carácter extraordinário e pela afectação à satisfação de certos encargos do município. Por isso, as derramas eram impostos acessórios do imposto principal, pois quem estivesse isento do imposto principal automaticamente ficava isento da derrama (cfr. pareceres da PGR nºs 125/83 e 69/84).

A primeira Lei das Finanças Locais (Lei nº 1/79) ainda considerava as derramas como impostos acessórios (artº 12º, nº 2).

A segunda Lei das Finanças Locais alterou esta qualificação, pois as derramas passaram de impostos acessórios a impostos dependentes, já que passaram a ter autonomia em relação ao imposto principal — quem estivesse isento do imposto principal já não estava isento de derrama.

A terceira Lei das Finanças Locais (Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro) manteve as derramas como impostos dependentes (artº 5º), pois quem estiver isento do imposto principal não está isento da derrama, salvo se a isenção do imposto principal for permanente.

Desde modo, podemos concluir que no ano de 1992 as derramas tinham a natureza jurídica de impostos dependentes.

Determinada a natureza jurídica das derramas, serão as mesmas de considerar como um encargo fiscal para efeitos do disposto no artº 23º, al. f), do CIRC?

À letra, como imposto dependente que são, as derramas não podem deixar de ser um encargo fiscal.

Mas temos de reconhecer que as derramas não são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a derrama ou para a manutenção da fonte produtora.

Isto é, tendo o legislador indicado alguns exemplos de custos fiscais, neles incluindo os encargos fiscais em geral, de um ponto de vista jurídico parece que as derramas não podem deixar de ser consideradas como custos fiscais.

Mas de um ponto de vista económico e financeiro as derramas, como impostos dependentes do imposto principal (IRC), não são em rigor um custo fiscal pois não são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a IRC ou para a manutenção da fonte produtora.

E foi esta aparente contradição entre o direito e a economia que levou a decisões divergentes deste STA, como se pode ver pela fundamentação do acórdão de 14.5.97, publicado nos AD nº 427/887.

Para pôr fim a estas dúvidas jurisprudenciais e tendo em conta que a Administração Fiscal seguia a tese de que as derramas não eram um custo fiscal, veio a Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, dar nova redacção ao artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC, o qual deixou de considerar não dedutível apenas o IRC mas também QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS. E aqui cabem inequivocamente as derramas.

Mas a lei foi mais longe, pois o nº 7 do artº 28º da Lei nº 10-B/96, veio dizer que a nova redacção tinha NATUREZA INTERPRETATIVA.

Ora, A LEI INTERPRETATIVA INTEGRA-SE NA LEI INTERPRETADA (artº 13º, nº 1, do Código Civil).

Para que uma lei seja interpretativa precisa de reunir dois requisitos: a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta e a solução definida pela Lei nova se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela pudessem chegar sem ultrapassar os limites impostos à interpretação e aplicação da lei (cfr. Prof. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 247).

Ora, a retroactividade — ou integração na lei anterior — prevista naquela nº 7 do artº 28º não afronta as regras da razoabilidade, pois o legislador optou por uma das soluções que já no domínio da redacção inicial eram sufragadas pela jurisprudência deste STA e pela doutrina na Administração Fiscal.

Diz a recorrente que esta retroactividade ou integração na lei interpretação é inconstitucional.

Mas não tem razão, pois a atribuição de natureza interpretativa à nova redacção dada ao artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC, é razoável e não abusiva. A confiança da recorrente não foi violada, pelo facto de ela, ao preencher a declaração do IRC, também ter considerado a derrama como não dedutível. Era uma das interpretações no domínio da lei anterior. Ora a retroactividade só é inconstitucional quando violar gra-

vemente a confiança das pessoas (acórdãos do Tribunal Constitucional nºs 3/84 e 5/84, publicados na II S. do CR de 27.4.84 e 28.4.84).

Deste modo, a sentença recorrida interpretou bem a lei.

3º Decisão

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

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão prejudicial de liquidação não é prejudicial à impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se a validade de um acto de liquidação depender da validade outro acto de liquidação, declarada a invalidade deste último o primeiro fica automaticamente inválido (invalidade derivada), devendo a Administração Fiscal conhecer oficiosamente desta;

II — Mas a prejudicialidade do acto de liquidação não se configura como uma causa prejudicial para efeitos de suspensão da instância, nos termos do art.º 279 do CPC.

Recurso n.º 21.835. Recorrente: PHILIPS PORTUGUESA, SA;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento na não consideração como custos dos gastos com despachantes, na consideração como custos do ano em que foram pagos, e não do ano a que dizem respeito, das remunerações de férias e encargos de férias com o pessoal e com base na alteração da matéria tributável por alteração das margens de comercialização o a contribuinte PHILIPS PORTUGUESA, S.A., com sede na Av. Eng.º Duarte Pacheco, 6, Lisboa, impugnou judicialmente o acto de liquidação de derrama, imposto extraordinário e juros compensatórios, praticado na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, em relação ao exercício de 1985 e com referência à sua actividade isenta de contribuição industrial - Grupo A..

Por sentença de fls. 66 a 69, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa declarou-se incompetente pelo facto de a contribuinte dever recorrer hierarquicamente para o Ministro das Finanças e só depois contenciosamente para este STA e não poder impugnar judicialmente.

Esta sentença veio a ser anulada por acórdão de fls. 120 a 122 deste STA, por omissão de pronúncia.

Depois, a 1ª Instância proferiu nova sentença, de fls. 130 a 148, a julgar a impugnação judicial procedente e a anular o acto de liquidação, por procederem as questões postas pela contribuinte.

A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual, por acórdão de fls. 168 a 177, revogou a sentença e não anulou a liquidação, pois a contribuinte devia levantar as questões que levantou na impugnação judicial da liquidação referente ao exercício de 1984 e não na liquidação respeitante ao ano de 1985, após considerar que a contribuinte impugnou judicialmente a liquidação respeitante ao exercício de 1984.

Agora quem não se conforma é a contribuinte, a qual recorreu para este STA com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

a) - O douto Acórdão recorrido considerou, e bem, existir um acto prejudicial às liquidações aqui impugnadas;

b) - Considerou, igualmente, o douto Acórdão recorrido encontrar-se tal acto imprejudicial impugnado pela recorrente;

c) - Tal impugnação judicial é prejudicial a esta impugnação sob recurso;

d) - Diz o douto Acórdão recorrido, com o que se concorda, que se a recorrente obtiver, e na medida em que obtenha, a anulação do acto tributário prejudicial, deverá a AF., oficiosamente, anular o actos de liquidação aqui impugnados;

e) - Adianta ainda o douto Acórdão recorrido que a decisão que vier a consagrar-se no douto Acórdão, cuja prolação se aguarda, terá de anular, substituir ou modificar as liquidações aqui impugnadas;

f) - Assim sendo, tendo em conta estas considerações, afigura-se à recorrente que, verificando-se a existência de uma questão prejudicial, deveria ter-se decretado, a suspensão da Instância dos presentes autos, nos termos do art.º 276.º, n.º 1, alínea c) e 279.º, n.º 1, do Código do Processo Civil, até à prolação do douto Acórdão nos autos da questão prejudicial, em lugar de ser ordenado a revogação da sentença recorrida e julgado improcedente a impugnação;

g) - Se se diz que a douta sentença recorrida não podia conhecer, como conheceu, da impugnação destas correcções, dada a existência da causa prejudicial, também o douto Acórdão recorrido não podia, com o devido respeito, pelas mesmas razões, julgar improcedente a impugnação;

h) - Se a existência de uma causa prejudicial obsta a que se julgue procedente a impugnação, por não se poder conhecer as liquidações aqui impugnadas, também obsta, pelas mesmas razões, a que se julgue improcedente a impugnação;

i) - Afigura-se à recorrente, com o maior respeito por outro entendimento, que, face à existência da causa prejudicial, em lugar de se julgar improcedente a impugnação, deveria ter-se simplesmente anulado a douta sentença e decretado a suspensão da Instância até à prolação do douto Acórdão na causa prejudicial.

j) - Foram violadas as disposições dos artigos n.º 276.º, n.º 1, alínea c) e 279.º, n.º 1, ambos do Código do Processo Civil.

A Fazenda Pública sustentou o acórdão recorrido.

Neste STA, o Dr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão recorrido deve ser confirmado ou reformado.

2º Fundamentos

A fl. 175, a 2ª Instância verificou que a contribuinte tinha impugnado judicialmente a correcção feita pela AF à matéria colectável de

1984, que influenciou a correcção ao montante do prejuízo que se pretende deduzir no ano de 1995.

E a fl. 177 escreveu-se que se a recorrente obtiver e na medida em que obtiver a anulação do acto tributário que determinou a correcção da matéria colectável de contribuição industrial do exercício de 1984, deverá a AF, oficiosamente, anular também os actos de liquidação aqui impugnados (os respeitantes ao ano de 1985).

Isto é, a 2ª Instância reconheceu uma relação de prejudicialidade relativamente ao acto de liquidação pelo exercício de 1985, mas não reconheceu uma relação de prejudicialidade daquelas a que se refere o art.º 279º do CPC: decisão judicial dependente do julgamento de outra causa já proposta ou quando ocorrer um motivo justificado.

O que a 2ª Instância verificou foi que se pode dar um caso de invalidade derivada ou superveniente: pelo facto de se anular o acto tributário que resultou de uma correcção à matéria colectável automaticamente fica anulada a correcção à matéria colectável do ano seguinte. E não é preciso que o tribunal declare essa invalidade para que a Administração a deva tomar em conta.

Por esta razão, a 2ª Instância, e bem, entendeu que a impugnação judicial feita no presente processo não tem razão de ser.

Não é verdade que o facto de haver uma relação de prejudicialidade relativamente ao acto de liquidação exista prejudicialidade à impugnação judicial. Por isso, não foi violado o art.º 279º do CPC.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes do STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 6 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*. — Foi presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Nulidade de decisão. Omissão de pronúncia. Erro de julgamento. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Legalidade em concreto da dívida exequenda. Duplicação de colecta.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Quando o Tribunal consciente e explicitamente deixa de conhecer de qualquer questão, por entender que não o deve fazer, poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.*
- 2 — *Em processo de oposição à execução fiscal apenas é possível apreciar a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda nos casos previstos nas alíneas f) - duplicação de colecta - e g) - inexistência de meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação - do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T.*

- 3 — *Para existir duplicação de colecta é necessário que esteja pago o imposto ou contribuição cuja cobrança se pretende efectuar no processo de execução.*
- 4 — *Se o oponente invoca como fundamento da opposição erro na determinação da matéria colectável, a apreciação do mérito da opposição envolve apreciação da legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.*

Recurso n.º 21.901. Recorrente: Regasol-Estudo e Comércio de Sistemas para Rega e Outros Equipamentos Agrícolas, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - REGASOL - ESTUDO E COMÉRCIO DE SISTEMAS PARA REGA E OUTROS EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS, LDA., com sede na Calçada do Rio, nº 48-A em Lisboa, deduziu opposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de IRC do ano de 1990.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.ª - *A ora recorrente opôs se à execução com base no fundamento de existir duplicação de colecta, nos termos dos arts. 286.º, nº 1, al. f) e 287.º, ambos do Cód. Proc. Tributário.*

2.ª - *A Doutra sentença de que ora se recorre, está fundamentada com base nas alíneas a) e h) do nº 1 do art. 286.º do CPT e não se pronunciou acerca da matéria e dos fundamentos alegados.*

3.ª - *O M. Juiz "a quo" nem sequer apreciou a matéria de facto alegada e a prova documental junta, nem permitiu a produção da restante prova oferecida.*

4.ª - *A duplicação de colecta é um fundamento de opposição à execução distinto e autónomo do da apreciação da legalidade concreta da dívida e assim está legalmente estatuído, pelo que estes fundamentos não se podem subsumir um no outro.*

5.ª - *Igualmente, não existe qualquer disposição legal que determine que a duplicação de colecta só pode ser utilizado como fundamento de opposição à execução se a Lei não tiver assegurado ao contribuinte meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto que a originou.*

6.ª - *Quando o legislador quis impor esta limitação, fê-la de forma expressa, conforme se comprova da alínea g) do nº 1 do art. 286.º do CPT.*

7.ª - *O M. juiz "a quo" não se pronunciou assim sobre a matéria controvertida, quando o devia ter feito, pelo que*

8.ª - *A sentença é nula, nos termos do disposto no art. 144.º, aplicável ex vi do art. 293.º, ambos do CPT.*

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida «por estar ferida de nulidade, e, em consequência, ser apreciada a matéria controvertida e proferida nova sentença».

A representante da Fazenda Pública pronunciou-se no sentido da manutenção da decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que este Supremo Tribunal Administrativo deve declarar-se incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por a recorrente não se bastar com o probatório fixado na decisão recorrida, criticando esta por não ter apreciado a matéria de facto alegada e a prova documental junta, nem ter permitido a produção da restante prova oferecida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. *Corre termos na 3ª Repartição de Finanças de Oeiras (Algés) o processo executivo nº 183421.5/95 instaurado contra a ora A. para cobrança coerciva de IRC reportado ao ano de 1990 com termo de cobrança voluntária em 21.6.95, no valor de 5 527 036\$00, acrescido de juros de mora (fls. 33 e 34).*

2. *A A. foi citada para os termos da execução em 19.3.96 (fls. 33, 34/35).*

3 - Nos termos do art. 3º da L.P.T.A., começar-se-á pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público.

A solução da questão prende-se com a interpretação do texto da conclusão 3ª em que a recorrente refere que o «M. Juiz "a quo"» nem sequer apreciou a matéria de facto alegada e a prova documental junta, nem permitiu a produção da restante prova oferecida».

Desta parte das conclusões, conclui-se, como refere o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público que a recorrente não se basta com a matéria de facto fixada, entendendo que deveriam ser apreciados e fixados factos que resultassem da prova produzida.

Porém, no contexto das alegações, em que a recorrente se limita a arguir a nulidade da decisão recorrida e a pedir a apreciação da matéria controvertida, infere-se que a recorrente não pretende que o tribunal de recurso altere a matéria de facto nem formula qualquer pedido com base em factos não provados, antes pretendendo que se declare a nulidade da sentença para ser proferida outra em que seja apreciada e tida em conta a prova apresentada.

Sendo assim, não se estará perante um caso em que possa dizer que a recorrente pretende, mesmo implicitamente, que o tribunal superior aprecie matéria de facto, antes estamos perante a colocação da questão jurídica de saber se foi correcta a decisão recorrida ao ter decidido uma questão prévia de cuja solução entendeu resultar a impossibilidade de conhecer da pretensão formulada pelo impugnante.

Termos em que se acorda em desatender a questão prévia suscitada.

4 - Na decisão recorrida entendeu-se, em síntese, o seguinte:

- do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T. resulta que não é admissível apreciar em processo de oposição à execução fiscal a legalidade concreta da liquidação se não se trata de hipótese enquadrável nas suas alíneas f), g) e h);

- fundando-se a oposição na alínea h) deste artigo, ela só poderá ter por fundamento qualquer facto extintivo ou modificativo da obrigação assente em documento, desde que seja posterior ao processo gracioso administrativo de liquidação, ou seja, anterior à instauração da execução fiscal;

- a apreciação do caso dos autos envolve apreciação da legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda pois assenta na correcção

oficiosa da matéria colectável declarada por via da não aceitação das anulações contabilísticas de facturas e inclusão dos respectivos valores no *quantum* do lucro tributável, originário da liquidação adicional; ou seja, reporta-se à sindicabilidade desta liquidação no que respeita aos pressupostos de facto do acto praticado.

Assim, concluiu-se pela impossibilidade de conhecer do mérito da oposição.

5 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o Tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o Tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento. (1)

Na linha dessa jurisprudência, não haverá omissão de pronúncia, no caso em apreço, pois o Tribunal Tributário de 1ª Instância não apreciou a prova produzida nem conheceu do mérito da oposição, por entender que tal matéria não podia ser objecto de conhecimento.

Não ocorre, pois, a nulidade invocada pela recorrente.

6 - Resta apreciar se houve erro de julgamento na decisão recorrida, pois o enquadramento jurídico inexacto relativo à alegada nulidade, não obsta a que, qualificando correctamente o vício que a recorrente imputa à decisão recorrida, se aprecie se este existe ou não.

No caso, toda a oposição se baseia em discordância da recorrente perante a actuação da Administração Fiscal ao fixar a matéria colectável, na qual não teve em conta a anulação de quatro facturas que a recorrente havia efectuado.

A fixação da matéria colectável insere-se no processo de liquidação do imposto sendo um pressuposto do acto final de liquidação.

O processo de execução fiscal não abrange o conhecimento da legalidade da liquidação das dívidas por ele cobradas, salvo nos casos previstos no Código - art. 236.º do C.P.T.

Esses casos são os de ilegalidade abstracta da liquidação, previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T. - abstracta porque a ilegalidade deriva da norma aplicada e não depende do concreto acto de aplicação - e os casos de ilegalidade em concreto previstos na alínea f) - duplicação de colecta -, e g) - inexistência de meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação - do mesmo número. (2)

No caso dos autos, a oponente não invocou qualquer ilegalidade abstracta (inexistência do imposto nas leis em vigor ou falta de autorização de cobrança), pelo que não se pode enquadrar a oposição na alínea a) referida.

Também não se trata de um caso que se possa integrar na alínea g) citada, pois, em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a lei assegura meio judicial de impugnação da liquidação

(1) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os acórdãos de 24-11-93, proferido no recurso n.º 16535, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-12-95, página 306 e de 9-11-95, proferido no recurso n.º 13807, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2251.

(2) A hipótese prevista na alínea h) deste mesmo número não é um dos casos em que é possível discutir a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda, pois, como nele expressamente se refere, os fundamentos aí enquadráveis não podem envolver «apreciação da legalidade da liquidação da dívida»

e, inclusivamente, da fixação do lucro tributável - arts. 55.º e 111.º do C.I.R.C. e 19.º, alínea c), 23.º, alínea d), e 120.º, alínea a), do C.P.T.

Fica para apreciar a hipótese de o caso dos autos constituir «*duplicação de colecta*», sendo precisamente este enquadramento que a recorrente pretende sustentar - conclusões 1.ª, 4.ª e 5.ª.

7 - O conceito de duplicação de colecta está previsto no art. 287.º do C.P.T. nos seguintes termos:

Artigo 287.º

Duplicação de colecta

1. Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

2. A duplicação de colecta será conhecida oficiosamente e só poderá ser alegada uma vez, salvo baseando-se em documento superveniente demonstrativo do pagamento ou de nova liquidação.

3. Alegada a duplicação, obter-se-á informação sobre se este fundamento já foi apreciado noutro processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação.

4. Para efeitos dos números anteriores a alegação da duplicação de colecta será de imediato anotada pelos serviços competentes da administração fiscal nos respectivos elementos de liquidação.

Os requisitos da duplicação de colecta são, assim, os seguintes:

- estar paga por inteiro uma contribuição ou imposto;
- ser exigida da mesma ou de diferente pessoa uma contribuição ou imposto de igual natureza;
- esta segunda contribuição ou imposto referir-se ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

No caso dos autos, a oponente não alegou na petição de oposição factos susceptíveis de integrarem qualquer destes requisitos.

Na verdade, a recorrente não refere ter pago a quantia que se lhe pretende exigir no processo de execução fiscal mas, até pelo contrário, sustenta que ela nem é devida por haver erro no seu cálculo.

Por isso, estará afastada a possibilidade de enquadrar o fundamento invocado pela oponente na alínea f) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T.

O que a oponente refere na petição, em matéria de duplicação, é **uma duplicação de facturação** (artigo 37.º) que não é a mesma coisa do que a duplicação de colecta.

Esta visa evitar que se pague mais que uma vez a mesma dívida tributária, mas não tem a ver com a forma como esta foi calculada.

Isto é, na duplicação de colecta, não é discutida a forma como foi calculada a dívida, mas sim a sua exigência em duplicado.

A consideração de facturas em duplicado, que a oponente alegou, consubstanciaria, a provar-se, ter havido um erro na liquidação, por ter sido tomado em conta um lucro tributável superior ao devido.

Este erro, como se disse, poderia e deveria ter sido atacado contentiosamente pela forma própria - impugnação judicial - quando a oponente foi notificada da liquidação.

Não impugnando a contribuinte este acto, e não pagando a quantia nele determinada, a mesma pode ser cobrada coercivamente - art. 110.º, n.º 1, do C.P.T. - tendo o título de cobrança um valor equiparado a decisão judicial com trânsito em julgado - art. 235.º do mesmo Código.

É por ter sido já dada à oponente a possibilidade de impugnar condesciosamente aquele acto de liquidação, no momento próprio e através do processo adequado, e por, na falta de impugnação, o título que se extrai da liquidação ter força de decisão com trânsito em julgado que se justifica que não possa ser conhecida a mesma matéria no processo de opposição.

Por isso, no caso dos autos, não existindo duplicação de colecta ou qualquer outra das situações previstas no n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., tem de concluir-se que a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância foi correcta, ao decidir não poder conhecer-se dos vícios do acto de liquidação e da fixação da colectável que a recorrente invocou.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Âmbito do recurso jurisdiccional. Delimitação pelas conclusões. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Questões cuja solução não é impugnada. Questão cujo conhecimento é inútil. Questão de inconstitucionalidade abstracta. Proibição de praticar actos inúteis.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O objecto dos recursos jurisdiccionais é delimitado, em principio, pelas conclusões das alegações de recurso.*
- 2 — *O Tribunal não pode conhecer de questões cuja solução não é possível aplicar no processo (art. 137.º do C.P.C.).*
- 3 — *O Supremo Tribunal Administrativo não tem competência para apreciar questões de inconstitucionalidade abstracta de normas.*

Recurso n.º 21.965. Recorrente: *Júlio Moura da Silva*; Recorrida: *Fazenda Pública*; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. *Jorge de Sousa*.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - **JÚLIO MOURA DA SILVA**, residente na Covilhã, deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da firma **MOTA & COMPANHIA, LDA**.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco julgou a oposição improcedente.

Inconformado o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

I - O art. 13º do C.P.T., ao instituir o regime da culpa presumida, é inconstitucional, por violação dos princípios consagrados nos arts. 2º, 266º, n.º 2, e 107º da Constituição da República Portuguesa;

II - Esta violou, pois, e, nomeadamente os citados preceitos legais. Termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações em que em suma sustenta que

- da matéria de facto fixada resulta a insuficiência dos bens penhorados para solver os créditos fiscais;

- o recorrente não provou que não foi por sua culpa que o património da sociedade se tornou insuficiente para aquele fim;

- não ocorre a inconstitucionalidade invocada pelo recorrente.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento por este Supremo Tribunal Administrativo não poder emitir juízo sobre a inconstitucionalidade alegada, entendendo que não foi demonstrado esse único fundamento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - Na 2ª repartição de finanças da Covilhã corre termos execução fiscal contra a firma Mota & Companhia, Lda., para cobrança coerciva de dívidas provenientes de imposto sobre o valor acrescentado do ano de 1987, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 27 de Julho de 1988.

2 - Com fundamento em insuficiência do património da originária devedora foi a execução fiscal mandada reverter contra o oponente.

3 - O ora oponente era gerente de jure daquela sociedade desde 27 de Junho de 1970.

4 - Nos termos dos Estatutos da originária devedora, Mota & Companhia Lda., na redacção da escritura de 27.6.70, todos os documentos implicando obrigações ou responsabilidades para com ela tais como actos e contratos, letras, livranças, cheques, e outros semelhantes, para serem válidos, tinham que ser assinados com a firma social, exclusivamente pelo sócio João Pinto de Almeida Mota, falecido em 30 de Abril de 1991.

5 - O oponente só passou a ser gerente de facto da firma Mota & Companhia, Lda, originária devedora, a partir de 09 de Maio de 1988, quando "o artigo 5º veio a ser alterado pela escritura pública que, no dia 9/05/88, foi lavrada no Cartório Notarial da Covilhã, passando, a partir dessa altura, a ser suficiente a assinatura de qualquer gerente para obrigar a sociedade, como pode ser comprovado pelo documento junto, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido".

6 - "Por esse motivo, foi só também a partir dessa altura que o oponente passou a exercer de facto as suas funções de gerência, o que nunca tinha acontecido anteriormente, apesar de ter essa qualidade de jure, pois todas as decisões relativas à vida e negócios de tal sociedade eram tomadas pelo dito João Pinto de Almeida Mota, que igualmente assinava tudo quanto se prendia com isso".

3 - Nos termos do art. 684.º, n.º 2 do C.P.C., se o recorrente não restringir o recurso, no requerimento de interposição, ele abrange, em princípio, tudo o que na parte dispositiva da sentença for desfavorável ao recorrente.

Porém, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, «nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso.»

Por força do n.º 4 do mesmo artigo, «os efeitos do julgado, na parte não recorrida não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo.»

Conclui-se, assim, do citado n.º 3 do art. 684.º, que o objecto dos recursos jurisdicionais é delimitado, em princípio, pelas conclusões das alegações de recurso.

Para além destas, o Tribunal só pode conhecer questões que sejam de conhecimento oficioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido, nos casos previstos no art. 684.º-A do C.P.C..

A única questão que vem colocada no recurso é a da inconstitucionalidade do art. 13.º do C.P.T..

Por isso, não tendo a recorrida utilizado a faculdade prevista naquele art. 684.º-A, e não se vendo qualquer outra questão de conhecimento oficioso, será apenas sobre aquela questão que o Supremo Tribunal Administrativo se poderá debruçar.

4 - Examinando a sentença recorrida, constata-se que, embora nela se faça referência àquele art. 13.º do C.P.T., não se fez aplicação dessa norma, referindo-se nela expressamente que

«Igual doutrina consignava o artigo 16.º do revogado Código de Processo das Contribuições e Impostos, por sinal aplicável ao caso, atenta a data da cobrança da dívida exequenda, que terminou em 27 de Julho de 1988, altura em que como o oponente confessa expressamente nos artigos 4.º e 5.º da sua douda petição inicial, já exercia a gerência real e efectiva da sociedade originária devedora, desde 09 de Maio de 1988, data em que, como refere, o pacto social foi alterado com vista a essa finalidade específica. Sendo ponto assente na jurisprudência fiscal portuguesa que a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores de sociedades comerciais se pauta pelas datas quer do nascimento da dívida fiscal, quer do tempo do cumprimento, bem podemos afirmar que, se o imposto se refere ao ano de 1987, como consta das certidões da dívida exequenda, juntas aos autos, na qual o oponente não era comprovadamente gerente de facto, já na data da cobrança voluntária é confessadamente gerente da firma Mota & Companhia, Lda., pelo que responde efectivamente pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado em causa neste processo.»⁽¹⁾

É patente, pois, que, apesar da deslocada citação do art. 13.º do C.P.T., a norma que na sentença recorrida se entendeu aplicável à situação dos autos foi o art. 16.º do C.P.C.I..

Nestas condições, não será possível apreciar a questão colocada pelo recorrente.

Na verdade, tem de ter-se por assente que não é este art. 13.º do C.P.T. mas o art. 16.º do C.P.C.I. a norma aplicável ao caso dos autos, uma vez que tal foi decidido na decisão recorrida e o recorrente não impugnou a decisão, nesse ponto (art. 684.º, n.º 4, citado).

Nestas condições, não se poderá conhecer a questão que o recorrente coloca no recurso, por duas razões.

Por um lado, o conhecimento de tal questão não teria qualquer utilidade prática, pois, qualquer que fosse a solução que se lhe desse, teria de entender-se que a norma aplicável não é esta mas sim o cita-

(1) O sublinhado é nosso.

do art. 16º. Por isso, sendo inútil conhecer da questão colocada pelo recorrente, é proibido por lei conhecer dela (art. 137.º do C.P.C.I.).

Por outro lado, não tendo a solução daquela questão aplicação no caso dos autos, a questão de inconstitucionalidade colocada é apenas uma questão abstracta. Ora, é ao Tribunal Constitucional e não ao Supremo Tribunal Administrativo que cabe pronunciar-se sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade abstracta de quaisquer normas - artigo 281º, nº 1, alínea a). da C.R.P. - no âmbito de processos próprios para tal efeito - artigos 51º e seguintes da Lei nº 28/82, de 15 de Novembro.

Por isso, também por esta razão, não se pode conhecer da questão colocada pelo recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Costas pelos recorrentes, com procuradoria de 40%

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Foi presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 22.095. Recorrente: Calves – Sociedade de Investimentos e de Gestão de Bens Mobiliários e Imobiliários; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Calves - Sociedade de Investimentos e de Gestão de Bens Mobiliários e Imobiliários, SA, recorre da sentença que, julgando o auto subsistente, condenou a arguida no pagamento do imposto, no montante de 262.200\$00 e nos respectivos juros compensatórios de 12.241\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 23/24º, que condenou a ora recorrente no pagamento do imposto complementar; secção B, ano de 1985, no montante de 262.200\$00 e juros compensatórios, no montante de 12.241\$00, liquidados em processo ordinário de transgressão.

2ª. O processo de transgressão instaurado contra a ora recorrente teve por base o auto de notícia de fls. 2, no qual se lhe imputou a vio-

lação do art.º 88º do CIC por não ter entregue a declaração mod. 6 do imposto complementar referente ao ano de 1985.

3ª. A ora recorrente não entregou aquela declaração porque não teve, no ano de 1985, rendimentos que a obrigassem ao cumprimento desse dever tributário acessório.

4ª. A ora recorrente entregou tempestivamente a sua declaração mod. 2 da contribuição industrial, ano de 1985, onde apurou, para efeitos fiscais, um prejuízo de 1.289.718\$00.

5ª. A AF, porém, corrigiu-lhe aquele valor e transformou o declarado prejuízo num lucro tributável de 4.483.193 \$00.

6ª. Com base nessa correcção, o Fisco atribuiu à recorrente, para efeitos de imposto complementar, secção B, um rendimentos colectável de 2.951.996\$00.

7ª. Todavia, a ora recorrente não aceitou a correcção que a AF lhe fez, no ano de 1985, pelo que a contestou e impugnou, estando ainda pendente o respectivo processo.

8ª. Tendo contrariado contenciosamente a fixação administrativa da sua matéria colectável, só depois de julgado o respectivo pleito é que se poderá ajuizar da obrigação de a recorrente ter ou não de apresentar a declaração mod. 6 do imposto complementar.

9ª. Até lá não se pode concluir, como concluiu a sentença recorrida, que está assente o valor da matéria colectável da recorrente (no ano de 1985, para efeitos de imposto complementar secção B).

10ª. É o que decorre do art.º 92º do CIC.

11ª. Muito embora a sentença recorrida tenha mandado arquivar os autos no tocante à multa aplicada à recorrente, no montante de 100.000\$00, por ter considerado que havia, entretanto, prescrito o procedimento judicial, julgou a acusação subsistente quanto à condenação da ora recorrente no pagamento do imposto complementar e dos juros compensatórios.

12ª. Na parte em que julgou procedente a acusação (deduzida pelo RFP) a sentença recorrida decidiu contra a lei - art.º 69º 1 e 2 do DL 129/84, 182º do CPT, 8º do DL 154/91 e 103ª da CRP.

13ª. Em primeiro lugar, porque a acusação em processo ordinário de transgressão é da competência do MP (art.º 69º 1 e 2 do DL 129/84). Deduzida por quem não tem competência para tal, é ela nula, implicando a absolvição da instância da recorrente - art.º 101º e 105º do CPC.

14ª. Em segundo lugar, porque ao defender, no caso, a aplicação do CPT, a sentença recorrida deveria ter atendido às disposições (imperativas) dos art.ºs 182º do CPT e 8º do DL 154/91 que puseram fim ao regime previsto no art.º 105º do CPCI, o qual permitia a liquidação do imposto no processo instaurado para aplicação de sanções por prática de infracções noticiadas, participadas ou denunciadas.

15ª. Não o tendo feito a sentença recorrida, para além de ter inobservado aquelas disposições legais (art.ºs 182º do CPT e 8º do DL 154/91), consente que a liquidação e a cobrança do imposto se processem, no caso dos autos, com violação da norma do n.º 3 do art.º 103º da CRP, isto é, sem obedecer aos termos da lei, pois está a poder ser liquidado e cobrado em processo de transgressão quando a lei já não o permite.

16ª. Decidindo como decidiu, a sentença recorrida violou as normas dos art.ºs 69º 1 e 2 do DL 129/84, 182º do CPT e 8º do DL 154/91; permite que a liquidação e cobrança do imposto se façam em termos diversos dos prescritos na lei, contrariamente à garantia constitucional afirmada na parte final do n.º 3 do art.º 103º da CRP e não declarou

nula, nos termos dos artºs 101º e 105º do CPC, a acusação de fls. 10/10vº deduzida por quem não tem competência legal para o efeito.

Em contra-alegações defende a FP que o recurso não merece provimento.

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia uma vez que nas conclusões 3ª, 4ª e 5ª afirma a recorrente factos que a sentença não estabeleceu e na conclusão 7ª afirma outro que contraria o probatório fixado na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disseram.

2. A sentença recorrida partiu dos seguintes factos provados:

a) Na base deste processo e da acusação está um auto de notícia.

b) Com fundamento no documento de fls. 20, que não foi impugnado, tem-se por assente que o rendimento colectável fixado à arguida para efeitos de Contribuição Industrial, Grupo A, relativamente ao ano de 1985, foi de 4.483.193\$00 e o rendimento colectável para efeitos de imposto complementar, secção B do mesmo ano, foi de 2.951.996\$00.

c) Não logrou a arguida demonstrar que as liquidações em causa foram objecto de impugnação.

3. Com base nestes factos a sentença em apreciação condenou a arguida no imposto e juros compensatórios liquidados depois de julgar extinto o procedimento judicial contra a arguida.

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia uma vez que nas conclusões 3ª, 4ª e 5ª afirma a recorrente factos que a sentença não estabeleceu e na conclusão na 7ª afirma outro facto que contraria o probatório fixado na decisão recorrida.

Notificada para se pronunciar sobre a questão suscitada nada disse a recorrente.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recesso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº. 32º 1 b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº. 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal C Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº. 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº. 167º do CPT que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como p julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 3ª que não entregou aquela declaração porque não teve, no ano de 1985, rendimentos que a obrigassem ao cumprimento desse dever tributário acessório, na 4ª que entregou tempestivamente a sua declaração mod. 2 da contribuição industrial, ano de 1985, onde apurou, para efeitos fiscais, um prejuízo de 1.289.718\$00 e na 5ª que a AF lhe corrigiu aquele valor e transformou o declarado prejuízo num lucro tributável de 4.483.193\$00.

Integram estas conclusões matéria de facto que a sentença em apreciação não fixou.

Na conclusão 7ª refere ainda a recorrente que não aceitou a correcção que a AF lhe fez, no ano de 1985, pelo que a contestou e impugnou, estando ainda pendente o respectivo processo.

Resulta da matéria de facto provada (c) que não logrou a arguida demonstrar que as liquidações em causa foram objecto de impugnação.

A referida conclusão 7ª integra matéria que se encontra em oposição com a fixada na sentença em apreciação.

A apreciação dos factos constantes das referidas conclusões que a sentença não fixou ou fixou de forma diversa da pretendida pela recorrente implica julgamento de matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido, pois houve renúncia ao recurso sobre matéria de facto). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 22.121; Recorrente: Discolagos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Costa Reis.

1 - Discolagos - Discoteca de Lagos, Lda., inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Faro, que a condenou como autora da contra-ordenação p.p. nos arts. 40º., nº. 2 e 26º., nº.1 do CIVA e art. 29º., nº. 2 do RJFNA na coima de 16.000\$00 e nas custas de 5.997\$00, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1 - A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2 - Que aliás não foi referido na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

3 - E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

4 - O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos seus valores do seu activo e passivo, o que todo o contabilista confirmará.

5 - Nunca há prejuízo para a FP. pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário, pois o imposto será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.

6 - Também não pode haver proveito para um contribuinte do facto de não pagar o imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será sempre penalizado com juros ainda dentro de um limitado período prazo que, ultrapassado, é agravado com custas de relaxe ou judiciais.

7 - A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para a aplicação de coima em virtude em virtude de considerada transgressão uma dificuldade momentânea, pelo art. 29 do RJFNA, o que contraria o disposto no art. 13º., n.º 2 da CRP.

8 - A aplicação de sanções é da competência da Assembleia da República, conforme dispõe a al. d) do art. 168º, da CRP., e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.

9 - O Mmo Juiz que proferiu a sentença tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao DL. n.º 124/96, de 10/8, se o arguido requereu a adesão ao referido decreto.

10 - Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da DGCI e ao DL. 235-A/96, de 9/12, este confirmando estas instruções em que a adesão garante que as dívidas não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às instruções fiscais não aduaneiras.

11 - O arguido aderiu ao DL. n.º 124/96, de 10/8.

12 - Finalmente o Recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade da norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que, no entender do Recorrente, é uma arbitrariedade grave da AF. que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o conseqüente desemprego e perda de opositos de trabalho, o que contraria todo o espírito da CRP., que contém normas a garantir esse direito que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.

A Representante da Fazenda Nacional, em sucintas contra alegações, defendeu a manutenção do decidido no Tribunal Tributário de 1ª Instância.

O EMMP. emitiu parecer no sentido de este Tribunal ser declarado incompetente para conhecer do recurso, em razão da hierarquia, por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre aquela questão prévia, tendo a Recorrente admitido que o recurso não versa somente matéria de direito.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando na al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno, a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado Estatuto estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça ”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigidos para Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria nele controvertida, pois será ele a determinar qual Tribunal tem competência para o seu julgamento.

A lei diz-nos, que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações -visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais

diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se devem retirar.

3. - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP. tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual ; assim:

- na conclusão 2 refere que o seu volume de negócios "não foi mencionado na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima 2

- na conclusão 3 afirma que "O arguido devia ter sido notificado e não o foi."

- na conclusão 9 diz que "o Mmo. Juiz devia ter efectuado a diligência (a saber) se o arguido requereu a adesão ao referido decreto".

Em qualquer uma das apontadas conclusões são referidos factos que se deviam ter sido considerados e não o foram, sendo, também, que num deles se faz referência à realização de uma diligência que não foi feita e que devia tê-lo sido.

Em suma, não restam quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, o que nos força a concluir que o recurso versa também matéria de facto.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente. *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Recurso n.º 22.154. Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Viçosa; Recorrida: Fazenda Pública.; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT 1ª Instância que julgou improcedentes os embargos de terceiro deduzidos pela Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Viçosa na execução fiscal movida a Domingos Falé Balancho e Maria Leonor Janeiro Segurado para manter a posse do prédio penhorado e vendido nos autos, sito em Lavradio, freguesia de Castanheira do Ribatejo, concelho de Vila Franca de Xira, inscrito na matriz predial rústica no art. 18, secção F, veio a

embargante recorrer, concluindo as alegações a sustentar, entre outras afirmações, que a posse da agravante é “anterior à diligência contra a qual reage a venda”:

EPGA junto é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso porque as respectivas conclusões da alegação incluem matéria de facto não estabelecida no probatório da decisão recorrida.

Ouvidas as partes à questão suscitada pelo M^o.P^o., nada vieram aduzir. Antes de entrar na discussão da causa, incumbe apreciar de questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento oficioso, além de poder ser suscitada pelo M^o.P^o. (art.45^o-2 do CPtributário).

Na verdade, na conclusão 6^a do seu recurso, o Rte invoca a sua posse do prédio penhorado e vendido nos autos como anterior à venda ocorrida, ocorrência que não encontra rasto no probatório da sentença recorrida.

Tal afirmação, para além do envolvimento que representa de natureza jurídica (tem essa natureza o instituto que releva de certos factos materiais que a hão-de traduzir), implica também a invocação de tais factos, que, aliás foram indicados na petição inicial, sem que o probatório da sentença recorrida os tivesse afirmado com provados.

Ora, tais factos e a sua datação em tempo anterior à venda referida são determinações da realidade, do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum** (cf. Manuel Andrade, *Noções (...)*, p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41^o/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central administrativo (2^a Secção).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente para tal o referido tribunal.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40%.

lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 22.241. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos;
 Recorridos: Armando Moreira Ribeiro de Carvalho e esposa;
 Relator: Ex.^{mo} Conselheiro António Pimpão.

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

1. Caixa Geral de Depósitos, SA, recorre do despacho que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, indeferiu requerimento que havia apresentado.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. O art.º 341º do CPT não é aplicável às dívidas à Caixa;

2ª. Ainda que o fosse, no caso concreto, não se poderia fazer aplicação do disposto nos seus n.ºs 2 e 3, em virtude de ainda não se ter constatado que inexistem mais bens penhoráveis aos executados;

3ª. Nas acções executivas fiscais para cobrança de créditos da CGD a dívida exequenda abrange, globalmente, o capital dos empréstimos e os juros vencidos e vincendos, para além das despesas extra judiciais e do eventual imposto do selo exigível;

4ª. A expressão juros de mora referidos no art.º 341º do CPT refere-se apenas às dívidas fiscais e reporta-se aos juros devidos após o incumprimento da obrigação do pagamento do imposto subsequente à notificação da liquidação do mesmo;

5ª. Ainda que se entenda que essa expressão se refere também aos créditos da Caixa - e que se entenda que, no caso da caixa, a expressão juros de mora se reporta aos juros vincendos durante a pendência da acção executiva - o valor da dívida exequenda e os juros de mora a que se refere o art.º 341º 3 do CPT deve ser tratado unitariamente, ou seja, como um conjunto de dívida, sendo assim o produto da venda aplicado, globalmente, no montante do crédito que lhes corresponda e não, em primeiro lugar, em dívida exequenda e, só depois, em juros de mora;

6ª. Sobre os denominados juros de mora não incide qualquer imposto do selo, ao contrário dos juros (vencidos e vincendos) exigidos pela Caixa;

7ª. O art.º 341º do CPT não contém qualquer menção da expressão capital e juros, mas sim - e apenas - dívida exequenda e juros de mora, expressões que não têm o mesmo significado;

8ª. A discriminação ou cisão entre capital e juros (vencidos e vincendos) - para o efeito da conta de liquidação que ora está em apreciação - não tem suporte legal no disposto no art.º 341º do CPT, só poden-

do efectuar-se essa discriminação ou cisão com base nas regras legais previstas no C.Civil, designadamente no seu artº. 785º.

9º. Como não existe no CPT qualquer norma que permita ao tribunal tributário dividir dívida exequenda - ou a dívida exequenda e os juros de mora - prevista nos n.ºs. 2 e 3 do artº. 341º do mesmo em capital e juros, e, muito menos, efectuar a imputação do produto da venda primeiro em capital e só depois em juros;

10º. Haveria de aplicar o disposto nas regras gerais de direito - no caso o artº. 785º do C.Civil para se efectuar uma correcta imputação dos pagamentos. Desse modo

11ª. A CGD tem o direito de aplicar o produto da venda que lhe pertencer da forma como legal e contratualmente lhe for permitido, não competindo ao tribunal tributário separar ou dividir esse produto da venda por capital e juros;

12ª. Nas contas de liquidação efectuadas nos tribunais cíveis relativas a dívidas à Caixa, ou a qualquer outro credor, provenientes de empréstimos - após calculado, por liquidação dos juros vincendos e acrescidos estes ao valor do capital e juros vencidos à data da instauração da execução - o produto da venda é entregue totalmente à Caixa ou a esses credores, competindo apenas a estes efectuarem a imputação dos pagamentos da forma que legal e contratualmente lhes for permitido;

13ª. A ser permitido aos tribunais tributários efectuar a imputação dos pagamentos da forma como o fez, no caso concreto, o tribunal recorrido, criar-se-ia assim uma desigualdade entre os cidadãos, não só porque os devedores que pagassem extra judicialmente seriam prejudicados em relação aos que pagassem judicialmente como também porque os que pagassem, judicialmente, no âmbito de processos judiciais cíveis seriam prejudicados em comparação com os que pagassem no âmbito de processos judiciais tributários;

14ª. E a ser permitido aos tribunais tributários efectuar a imputação dos pagamentos da forma como o fez, prejudicar-se-ia a CGD, na medida em que ficava a Caixa impossibilitada de cobrar juros sobre o capital que o tribunal considerara entretanto liquidado;

15ª. Esta situação constituiria em si uma violação do princípio da igualdade consagrado no artº. 13º da CRP, pelo que a aplicação, nos termos expostos, do artº. 341º do CPT seria inconstitucional;

16ª. E de igual modo essa aplicação, nos termos expostos, do artº. 341º do CPT violaria o direito de propriedade da Caixa, visto reduzir substancialmente os seus legítimos direitos, o que contrariaria o artº. 62º da mesma Constituição, sendo assim, também por esse motivo, inconstitucional;

17ª. Para além disso o anatocismo (a cobrança de juros sobre juros) é permitida pela lei, quer a lei geral quer a lei bancária (DL n.º 344/78, de 17-11) quer a legislação específica da CGD (no caso, o artº. 157º do DL n.º 647/70, de 31-12) e pelo contrato de empréstimo em causa nos presentes autos, podendo a CGD capitalizar juros;

18ª. O despacho de 15-9-1988 do juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa - proferido nos autos de execução - constitui caso julgado quanto ao assunto em referência, não podendo pois ser alterado;

19ª. E tanto assim é que os executados sempre aceitaram que a divida actual à CGD é a que resulta da nota de débito junta aos autos em 9-4-1987; e assim,

20ª. As verbas já depositadas, por feito da penhora de vencimentos, devem ser aplicadas em função dos valores constantes da última nota

de débito junta aos autos, em 22-10-96, prosseguindo a acção executiva, até integral pagamento, se os mesmos forem insuficientes para a liquidação da dívida.

21ª. Assim deve ser revogado o despacho em apreciação, devem as verbas ser aplicadas na regularização do empréstimo, sendo a imputação feita em função da última nota de débito junta aos autos, em 22-10-96, prosseguindo a acção executiva, até integral pagamento, após aplicação do valor dos referidos depósitos.

O EMMP sustenta que o recurso versa matéria factual nas conclusões 12ª e 17ª a qual não teria sido fixada na decisão recorrida pelo que é este Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Pronunciando-se sobre a questão suscitada pelo EMMP entende a CGD que o recurso versa apenas matéria de direito pois que:

Na conclusão 12ª. está em causa a questão jurídica de saber a quem compete determinar a forma de imputação dos pagamentos, se aos credores se ao Tribunal, o que passa pela interpretação de normas legais sobre o assunto.

Na conclusão 17ª. está em causa saber se a legislação bancária permite o anatocismo e se o concreto contrato bancário assim o permite sendo esta realidade apreensível pela simples interpretação do contrato de empréstimo e da legislação ao caso aplicável.

2. A decisão recorrida (fls. 278 a 279vº) depois de afirmar que o processo foi bem atuado como recurso, sendo-lhe aplicável o artº. 356º do CPT, apreciou o requerimento da CGD que sustenta ser o seu crédito na execução o consubstanciado na nota de débito de fls. 264 ou seja de 776.613\$00 de capital, 3.046.345\$00 de juros de 8-6-85 a 18-10-96 e a partir da última data, quanto a juros o débito agravar-se-ia de 734\$00, por dia, pelo que a liquidação deveria ser efectuada de acordo com aquela nota e de acordo com o artº. 785º do C.Civil.

Sobre este requerimento entendeu que, nos termos do artº. 341º 7 do CPT, os juros só são devidos, relativamente à parte que for paga, até ao mês, inclusive, em que se tivesse concluído a venda dos bens pois que a mora que decorre entre esse momento da venda e o pagamento efectivo não pode ser imputada ao executado, visto que este ficou privado dos bens.

3. O EMMP sustenta que o recurso versa matéria factual nas conclusões 12ª e 17ª a qual não teria sido fixada na decisão recorrida pelo que seria este Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Pronunciando-se sobre a questão suscitada pelo EMMP entende a CGD que o recurso erra apenas matéria de direito já que na conclusão 12ª está em causa a questão jurídica de saber quem compete determinar a forma de imputação dos pagamentos, se aos credores se ao tribunal, o que passaria pela interpretação de normas legais sobre o assunto. Acrescenta que na conclusão 17ª. está em causa saber se a legislação bancária permite o anatocismo e se o concreto contrato bancário assim o permite sendo esta realidade apreensível pela simples interpretação do contrato de empréstimo e da legislação ao caso aplicável.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº. 21º 4 do ETAF que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) penas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº. 32º I b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art.º 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,... a interpor... para Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão 17ª refere a recorrente que o anatocismo (a cobrança de juros sobre juros) é permitida pela lei, quer a lei geral quer a lei bancária (DL nº 344/78, de 17-11) quer a legislação específica da

CGD (no caso, o art.º 157.º do D n.º 647/70, de 31-12) e pelo contrato de empréstimo em causa nos presentes autos, podendo a CGD capitalizar juros.

Saber se o concreto contrato bancário permite o anatocismo exige conhecimento e interpretação do contrato de empréstimo celebrado entre a recorrente e os executados o que integra matéria de facto.

Como se escreveu no Ac. do Pleno de 31-10-90, Rec. 3833, Ap. DR p. 160 a "interpretação do negócio jurídico em direito civil" e o "sentido do acto (administrativo), captado no seu texto e nas circunstâncias atendíveis constituirão matéria de facto".

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito por na dita conclusão se discutirem factos que a sentença em apreciação não fixou. Podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois houve renúncia ao recurso sobre matéria de facto). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Recurso jurisdicional. Alegações. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 356 do CPT aplica-se unicamente aos recursos de decisões jurisdicionais sobre decisões das decisões da autoridades da Administração Fiscal*
- 2 — *Desses recursos apenas os interpostos do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância estão sujeitos ao regime estabelecido no art. 356 do CPT.*
- 3 — *Em todos os demais pode o Recorrente apresentar as suas alegações no Tribunal de recurso, desde que manifeste essa intenção no requerimento de interposição.*

Recurso: 22.270; Recorrente: Elvira Maria Lopes Ferreira da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Costa Reis

Elvira Maria Lopes Ferreira da Silva inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Santarém, que julgou improcedente esta oposição, dela interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª. Instância, declarando no respectivo requerimento de interposição que, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 171 do CPT, pretendia alegar no Tribunal de recurso.

O Sr. Juiz *a quo* considerou, no entanto, que nos processos de oposição, os recursos para o Tribunal Tributário de 2ª. Instância eram disciplinados pelo disposto no art. 356 do CPT e que, sendo assim, as suas alegações deviam necessariamente ser apresentadas no Tribunal recorrido.

Daí que, constatando que tal não havia acontecido, tenha julgado deserto o recurso.

Desta decisão foi interposto novo recurso, desta vez para este Supremo Tribunal, onde se formularam as seguintes conclusões:

1.- O despacho recorrido violou o disposto no art. 171, n.º 1 do CPT porque

2.- Julgou deserto um recurso em cujo requerimento a ora Recorrente requerera que as suas alegações de recurso de uma decisão jurisdicional se processassem no Tribunal Tributário de 2ª. Instância.

3.- Devendo, em consequência, o recurso ser admitido e as respectivas alegações se processarem no Tribunal Tributário de 2ª. Instância de Lisboa.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Exmo. Sr. Procurador Geral emitiu parecer no sentido de que se devia seguir a jurisprudência deste Tribunal sobre esta questão e, conseqüentemente, se devia dar provimento do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos, cumpre decidir.

II

1.- A questão que ora se nos põe é a de se saber se o regime aplicável aos recursos das decisões do Tribunal de 1ª. Instância interpostos para o Tribunal de 2ª. Instância nos processos de oposição é o decorrente do art. 167 e seguintes do CPT, como se defende no recurso ou, pelo contrário, se o mesmo é o que resulta do art. 356 do mesmo diploma, como se sustentou na decisão recorrida.

Ou seja, o que importa aqui saber é se o recorrente num recurso desta natureza pode alegar no Tribunal de recurso, desde que para tal manifeste a sua intenção no requerimento de interposição, ou se, pelo contrário, a lei, sob pena de deserção, o obriga a alegar no Tribunal recorrido.

Vejamos, pois.

O novo Código de Processo Tributário, contrariando o que acontecia no revogado CPCI, que reunia toda a regulamentação atinente à marcha dos recursos num único Título, o VII, trata de toda esta matéria, de modo nem sempre coincidente, em três Títulos diferentes.

Assim, e desde logo, a matéria dos recursos vem tratada no Capítulo III do Título VII, cujas epígrafes são, respectivamente, "Dos Recursos dos Actos Jurisdicionais", e "Do Processo Judicial Tributário" em diversos artigos - que vão do 167 ao 179 - em tais termos que nos conduzem a considerar que aí se encontra a espinha dorsal do tratamento que o novo compêndio processual deu à importante matéria dos recursos.

Depois, e para os processos judiciais de contra-ordenação fiscal, o legislador publicou três artigos - os arts. 223, 224 e 225 - os quais se encontram reunidos na secção III, do capítulo II, do Título IV.

E, finalmente, para os processos de execução foram inseridos apenas três artigos - os arts. 355, 356 e 357 - na secção X, do capítulo II, do Título V, respectivamente designados de "Dos recursos", "Do Processo" e "Do Processo de Execução Fiscal".

Ou seja, o novo código, contrariando a política seguida no CPC1, distribui por três diferentes Títulos o tratamento da matéria dos recursos.

Esta ausência de unidade no tratamento dessa matéria adoptada pelo legislador do CPT criou dificuldades de interpretação, nomeadamente quanto ao regime a aplicar nos recursos interpostos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância no âmbito do processo de execução fiscal, as quais foram responsáveis por uma jurisprudência contraditória, mesmo neste Supremo Tribunal.

E, assim

- enquanto os Acs. de 30/6/93 e de 2/6/93; Recs. 14783 e 15961, se pronunciaram no sentido de a estes recursos, designadamente aos interpostos nos processos de oposição, se aplicar o disposto no citado art. 356 e de, portanto, as suas alegações terem de ser apresentadas, dentro do prazo do recurso, no Tribunal recorrido, sob pena da sua deserção,

- os Acs. de 4 e 31/10/95, Recs. 19.016, 19.252 e 19.061, de 28/2/96, Rec. 19.126, e de 2/5/96, Rec. 19.998, entenderam que o citado art. 356 não tinha aplicação nos processos dependentes do processo de execução e de que, por isso, as alegações dos recursos neles interpostos podiam ser apresentadas tanto no Tribunal recorrido como no Tribunal de recurso, desde que, neste último caso, essa intenção fosse declarada no requerimento de interposição.

Todavia em Acórdão recente, de 18/3/98, Rec. 19.918, o Pleno deste Supremo Tribunal pronunciou-se unanimemente sobre esta matéria em termos que nos parecem definitivos e que foram assim sumariados:

1.- O âmbito de aplicação do art. 356 do CPT circunscreve-se às decisões jurisdicionais proferidas em recurso judicial sobre as decisões do Chefe da R. F. e outras autoridades da administração fiscal.

2.- Assim, em recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, em processo de oposição à execução, o recorrente não é obrigado a apresentar as suas alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso.

3.- Pode o recorrente apresentar as suas alegações no Tribunal de recurso, se expressar essa intenção no respectivo requerimento.

Parece-nos, pois, que a partir de agora a polémica se esgotou e que se impõe seguir a jurisprudência tirada no Pleno.

2.- E a nós parece-nos ser este o melhor entendimento.

Na verdade, e ainda que os processos de oposição, como, aliás, os embargos de terceiro, as reclamações de créditos e a anulação da venda, sejam processos que radicam no de execução, certo é também que eles têm vida própria e um processamento que em nada se compara com o processo de execução.

O que, de resto, é absolutamente natural, já que num se visa a cobrança de uma quantia e nos outros a declaração de direitos.

Se assim é cumpre tirar dessa realidade as devidas consequências, nomeadamente não processando esses autos como autos de execução.

E se tais processos, como é o caso da oposição, são processos declarativos destinados ao reconhecimento de direitos e à produção das consequências a eles inerentes, é natural que se vá buscar ao processo que a lei erigiu como processo padrão do ordenamento declarativo fiscal, isto é, ao processo de impugnação, os termos que melhor se lhes

adequa de modo a que, na medida do possível, o processamento de todos eles e as garantias para eles consagradas sejam iguais.

O que bem se compreende, já que num Estado de Direito é obrigação do legislador facilitar o acesso à justiça, e a harmonização das formas processuais e o alargamento das garantias na defesa dos direitos dos contribuintes em muito contribui para essa finalidade.

E tanto assim é que, quer no n.º 1 do art. 293, como no n.º 1 do art. 319 do CPT, se prescreve que recebidas a oposição ou os embargos de terceiro se sigam nestes processos os termos do processo de impugnação. Ou seja, ressalvadas as especificidades próprias de cada um, a imitação de todos os processos declarativos previstos nesta jurisdição é comum.

Se assim é, é lógico pensar-se que no tocante à matéria dos recursos os termos de processamento de todos aqueles processos deverá obedecer à mesma disciplina.

Ora, nos recursos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância das decisões proferidas nos processos de impugnação, a lei concede ao recorrente a faculdade de escolher o local onde quer apresentar as suas alegações, se no Tribunal recorrido, se no Tribunal de recurso. - n.ºs 1 e 3 do art. 171 do CPT.

Sendo assim, e sendo que, como já se referiu, também parece segu-ro que o legislador quis conferir ao processo de oposição a dignidade que concedeu ao processo de impugnação e que procurou, em tudo o que foi possível, que tivessem idêntico processamento, é razoável pensar-se que também quis que essa igualdade de tratamento abarcasse a matéria dos recursos.

3. - No entanto, esta construção lógica foi contrariada por alguma jurisprudência, atrás identificada, que entendeu que a lei, nos processos de oposição, tinha regulado os recursos para o Tribunal Tributário de 2ª Instância em termos próprios e diferentes daqueles que estabele-cera para os processos de impugnação - respectivamente nos arts. 356 e 357 do CPT - e, conseqüentemente, considerou que eram aqueles que lhe deviam ser aplicados e não os previstos no menciona-do art. 171 e seguintes do mesmo código.

Este raciocínio levou essa jurisprudência a concluir que tais dispo-sições não consentiam ao Recorrente liberdade de escolha do local onde podia apresentar as suas alegações, pelo que estas deveriam ser juntas com o requerimento de interposição, sob pena de deserção do recurso.

Para sustentar a sua posição essa jurisprudência, fundamentalmen-te, recorreu a três tipos de argumentos:

- por um lado, a lei havia inserido no Título V, destinado a regular o processo de execução, três disposições especialmente dirigidas a regular os recursos das decisões proferidas no âmbito desses proces-sos (os referidos arts. 355, 356 e 357), designadamente nos de oposi-ção e, portanto, era a elas que se devia recorrer para estabelecer o seu regime de recursos;

- por outro, e referentemente ao processo de oposição, o art. 293 do CPT, ao remeter para a disciplina do processo de impugnação os ter-mos posteriores ao despacho liminar, apenas se referia a "Produção de provas. Alegações. Sentença." o que significava que dessa remissão se quis excluir a matéria dos recursos ;

- e, finalmente, a obrigatoriedade das alegações terem de ser apre-sentadas com o requerimento de interposição era explicável pela cele-ridade que o legislador quis conferir ao processo de execução e, con-seqüentemente, aos processos dele dependentes.

Porém, como se decidiu no Pleno, tal argumentação não colhe.

Vejamos porquê.

4. - A integração sistemática dos arts. 355, 356 e 357 do CPT num Título sob a epígrafe "Do Processo de Execução Fiscal", num Capítulo designado "Do Processo" e numa secção que trata "Dos Recursos" e o tratamento aparentemente global neles dado a essa matéria poderá, numa primeira análise, conduzir um intérprete menos avisado a acreditar que ali se encontra toda a disciplina dos recursos nascidos no âmbito dos processos de execução fiscal e que, portanto, é a mesma que lhes deve ser aplicada.

E, se assim fosse, não havia dúvidas que os referidos recursos terão de ser alegados dentro do prazo de oito dias, contados da notificação da decisão.- vd. n.º 2 do citado art. 356.

Contudo, uma análise mais cuidada demonstra-nos que não é assim.

Em primeiro lugar, e desde logo, como lapidadamente se demonstrou no já referenciado Ac. de 31/10/95, as disposições acima citadas não são aplicáveis a todos os recursos interpostos no âmbito da execução fiscal, visto ser pacífico que aos que o são para este Supremo Tribunal se aplica a respectiva Lei Orgânica.

A aplicação daqueles dispositivos estaria, assim, sempre, restringida aos recursos das decisões proferidas pelas autoridades da Administração Fiscal para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância (art. 355) e aos recursos das decisões destes Tribunais para o Tribunal de 2.ª Instância (art. 356), o que, de imediato, desmente a possibilidade de tais disposições constituírem uma regulamentação global e completa daquele tipo de recursos.

Só que o disposto no referido art. 356 não só se não aplica aos recursos para o STA, como também não se aplica a todos os recursos dirigidos ao Tribunal de 2.ª Instância

Com efeito, e ainda que este último preceito tenha a precedê-lo a epígrafe "Dos Recursos Jurisdicionais", nada permite afirmar ter sido intenção do legislador a sua aplicação a todos os recursos interpostos do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para o Tribunal de 2.ª Instância no âmbito dos processos nascidos do processo de execução.

E isto porque, por um lado, este dispositivo constitui o desenvolvimento lógico do artigo que o precede, pelo que o mesmo só fará sentido se a sua aplicação se destinar ao mesmo tipo de recursos a que se destina o art. 355. Prova disso é, aliás, o facto de o seu n.º 2 fazer expressa remissão para o n.º 4 do deste último preceito.

E, por outro, porque o n.º 4 desse art. 356 refere que os recursos por ele regulados terão efeito devolutivo e é sabido que, por exemplo, essa disposição contradiz o estabelecido no art. 338 do CPT, onde se determina que os recursos da sentença da graduação de créditos têm efeito suspensivo.

Ou seja, também por aqui é visível que o referido preceito não se aplica a todos os recursos dirigidos ao Tribunal de 2.ª Instância.

Dai que se possa afirmar que o art. 356 do CPT só se apresenta com lógica se a sua interpretação tiver em conta e se fizer à luz do que se dispõe no art. 355, e se se entender que ambos os preceitos se aplicam ao mesmo tipo de recursos.

O que fica dito permite concluir que o art. 356 do CPT tem a sua aplicação restringida aos recursos das decisões judiciais que tiverem recaído sobre os actos das autoridades da Administração Fiscal proferidas no processo de execução fiscal.

E este entendimento não é perturbado pelo facto de na epígrafe do art. 293, onde se faz a remissão o processo de impugnação se referir apenas a "Produção de Prova. Alegações. Sentença", pois que o que aí

se quis significar foi que, tendo o processo de oposição a mesma dignidade que o de impugnação, a sua tramitação processual deveria ser a mesma. E, se assim é, essa remissão também de deve entender estendida aos recursos.

Por outro lado, como se disse no já referido Ac. de 31/10/95, o argumento de que o entendimento agora sufragado iria prejudicar a celeridade processual pretendida pelo legislador é irrelevante, uma vez que os ganhos obtidos com a aplicação do art. 356 se traduziriam numa vintena de dias.

O exposto evidencia que nos recursos das decisões do Tribunal Tributário de 1.^a Instância para o Tribunal Tributário de 2.^a Instância, interpostos nos processos judiciais nascidos no âmbito da execução fiscal, nomeadamente nas oposições, tem aplicação o disposto no art. 171 do CPT, pelo que ao Recorrente é dada a possibilidade de alegar neste último Tribunal, desde que se manifeste essa intenção no requerimento de interposição.

Sendo assim, e sendo que o Recorrente fez essa declaração no requerimento em que interpôs o seu recurso para o Tribunal Tributário de 2.^a Instância, a decisão recorrida não se pode manter na ordem jurídica.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho que julgou deserto o recurso por falta de alegações.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 1995, — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

IVA. Impugnação da liquidação e regime previsto nos arts. 84.^a a 90.^o do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Perante uma liquidação de IVA correspondente ao valor dum factura passada ao contribuinte e considerada falsa pelos Serviços Fiscais, não tendo havido, por isso, uma decisão a fixar a matéria tributável, não tinha aquele fundamento para recorrer ao regime dos arts. 84.^a a 90.^o do CPT, devendo ter deduzido a impugnação no prazo de 90 dias a contar da entrega da certidão, que pedira, com os fundamentos da liquidação.

Recurso: 22.295, Recorrente: Eusébio e Filhos S. A., Recorrida: Fazenda Pública, Relator: Exm.^o Sr. Cons.^o Dr. Coelho Dias.

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

1. "Eusébio e Filhos, SA.", inconformada com a decisão do M. mo Juiz do T. T. de Braga, de f. 40, que lhe indeferiu, liminarmente, a

petição da impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IVA/93 e juros compensatório, no montante de 508.529\$00, daquela decisão veio recorrer para este S. TA., assim concluindo, em síntese, a alegação do recurso:

- Não pode concordar com o decidido, porquanto, face à fundamentação da liquidação, entendeu estar perante fixação da matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação, sendo a reclamação prevista no art. ° 84°, do C.P.T., o meio adequado para reagir contra tal liquidação.

- A Administração e o Tribunal entenderam que assim não era, pois se tratava de uma mera correcção aritmética.

- A factura que justificou a liquidação adicional é verdadeira, pelo que a liquidação adicional de I. V.A. não é mera correcção aritmética de matéria tributável, mas suposta correcção de uma errónea quantificação dessa mesma matéria;

- Apenas pretende discutir os fundamentos da liquidação adicional, se o seu pressuposto é verdadeiro, tal liquidação está correcta; se é falso, como defende, não tem a mesma razão de existir;

- O que está em causa é a existência do pressuposto "errónea quantificação da matéria tributável", não se tratando de mera correcção aritmética, mas sim duma liquidação adicional assente naquela referida errónea quantificação;

- Não tinha, assim, outra opção senão reclamar para a Comissão de Revisão, nos termos do art. ° 84°, I, do C.P.T., por tal reclamação ser condição da impugnação judicial com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável - n.º 3 do art. ° 84° do C.P.T.;

- E a decisão da reclamação foi tempestivamente impugnada, pois a impugnação deu entrada nos oito dias seguintes à notificação do indeferimento daquela reclamação, tendo aproveitado o efeito suspensivo previsto no art. ° 90° do C.P.T.;

- A sentença, ao indeferir liminarmente a impugnação, violou, entre outros, os arts. 84°, 90° e 123° do C.P.T.

1.1. Contra-alegou a F.ª P.ª, pugnando pela manutenção do decidido.

1.2. O Ex.mo Magistrado do M.º P.º, junto deste S TA., emitiu parecer desfavorável à recorrente.

1.3. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Na decisão recorrida, entendendo-se que a ora recorrente impugnara a liquidação de I.V.A., de 1993, e juros compensatórios de Setembro deste ano, no total de 518.529\$00, liquidação essa baseada no entendimento de ser falsa determinada factura existente na contabilidade da impugnante, e que esta fora notificada dessa liquidação em 14.6.95, requereu notificação da fundamentação do acto em 27.6.95, que levantara em 12.7.95, reclamando para a comissão a que se refere o art. ° 84°, do C.P.T., em 28.7.95, e tendo sido notificada do indeferimento desta reclamação em 6.12.95, com apresentação da impugnação judicial em 19.12.95, julgou-se esta intempestiva com consequente indeferimento liminar da mesma.

Para tanto, considerou o M. mo Juiz que, segundo o n. ° 4. do art. ° 84°, do C P T, introduzido pelo D.L. 47/95, de 10 de Março, a revisão da matéria tributável, mediante a reclamação da decisão que afixe, prevista nesse dispositivo, não abrange as correcções meramente aritméticas daquela, resultantes de imperativo legal pelo que não cabia, da liquidação, a reclamação utilizada pela ora pugnante, embora naquela se contivesse, também, uma fixação da matéria tributável; não podia, assim, a impugnante, na contagem do prazo para impugnar, beneficiar do efeito suspensivo previsto no art. ° 90° do C.P.T.

2.1. Face ao decidido, sustenta a recorrente que não tinha outra opção que não fosse reclamar para a Comissão de Revisão, nos termos do art.º 84º, 1, do C.P.T., pois tal reclamação era condição de impugnação judicial com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável - n.º 3 daquele preceito.

Ora, para além da confusão em que incorreu ao interpretar o n.º 1, do art.º 84º, do C.P.T., já que a reclamação da recorrente tem como fundamento errónea quantificação da matéria tributável, na decisão que afixe, e não se destina, como refere, a reagir contra "...fixação da matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação...", a recorrente enquadra a sua situação, indevidamente, talvez por causa dessa confusão, na previsão daquela norma.

Efectivamente, conforme se vê dos autos - informação de f.36 - e se refere na decisão recorrida, a liquidação de I. V.A. em causa correspondeu ao valor constante duma factura passada à ora recorrente e que foi considerada falsa pelos Serviços Fiscais, não tendo havido, por isso, lugar a uma decisão que fixasse a matéria tributável, conforme se refere no despacho de f. 33 (cfr., ainda, A. Sousa e S. Paixão, "C. P. T., Comentado e Anotado", págs. 169/173).

Assim, não havia fundamento para recorrer ao regime previsto nos arts. 84º a 90º do C.P.T., e a ora recorrente devia ter deduzido a impugnação judicial dentro do prazo de 90 dias a contar da entrega da certidão com os fundamentos da liquidação, que ocorreu em 13.7.95 - f. 39 -, pelo que, entrada a petição daquela apenas em 19.12.95, era manifestamente intempestiva -cfr. arts. 123º, 1, a), e 22º, 2, do C.P.T.

A decisão recorrida não violou, pois, os preceitos indicados pela recorrente, devendo manter-se na ordem jurídica.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 13 de Maio de 1998, — *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *António José Pimpão* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Nulidade de sentença – Omissão de pronúncia - Art.º 144º n.º 1 do C.P.T. e 668º n.º 1 al. d) do C. P. Civil - Erro de julgamento.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula, por omissão de pronúncia, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que deveria apreciar – art.º 144º n.º 1 do C.P.T. e 668º n.º 1 al. d) do C. P. Civil.*
- 2 — *Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao juiz, no art.º 660 n.º 2 daquele último diploma, de resolver todas as questões que tiverem sido submetida à sua apreciação por tal modo que é a*

omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

- 3 — *E constitui, pois, vício de limites da decisão, que não erro de julgamento.*
- 4 — *Alegada a não responsabilidade pela dívida exequenda, em oposição à execução revertida contra o oponente, nos termos do Dec. Lei 68/87, não se verifica tal nulidade se a sentença teve como existente a culpa do mesmo, cuja ausência justamente fundamentava, no respectivo petitório, aquela irresponsabilidade.*
- 5 — *E o mesmo se diga, mutatis mutandis, quanto ao pagamento parcial daquela dívida, se este não foi considerado documentalmente provado.*

Recurso n.º 22.304 em que é Recorrente José Frederico Soares Pereira e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por José Frederico Soares Pereira, da sentença do T.T. de 1ª Inst. do Porto, proferida em 26.Dez.96, que julgou improcedente a oposição pelo mesmo deduzida contra a execução fiscal n.º 612 e apensos, da 2ª Secção Administrativa das Execuções Fiscais daquela cidade.

Fundamentou-se a decisão na existência de culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade para solver os débitos fiscais, mesmo posteriormente ao trespasso do estabelecimento comercial da mesma, e em se não ter provado o pagamento parcial da dívida exequenda.

O recorrente concluiu a sua alegação de recurso referindo que “a omissão de pronúncia sobre questões que o julgador devia ter apreciado, concretamente, a questão da responsabilidade pelas dívidas surgidas fora do período de exercício efectivo da gerência... bem como a questão do pagamento de parte da dívida exequenda, conduz à nulidade da sentença – cfr. art.º 144º n.º 1 do C.P.T. e art.º 668º n.º 1 al. d) do C.P.C. (cfr. al. f), art.º 2º C.P.T.)”.

E contra-alegou a Fazenda Pública, no sentido de ser “manifesto... que não ocorre a alegada omissão de pronúncia”, “devendo o recurso ser julgado improcedente”.

E, no mesmo sentido, emitiu parecer o M.º P.º pois que “falecem os argumentos invocados pelo recorrente”, devendo “ser negado provimento ao recurso”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

“- Na 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais correm termos, contra Alberto Ferreira Alves e Martins, Lda., os seguintes processos executivos:

- Proc. n.º 612, por dívida de I.V.A., de Fevereiro de 1989, no montante de esc. 169.992\$00;
- Proc. n.º 610, por dívida de I.V.A., de Fevereiro de 1988, no montante de esc. 113.327\$00;
- Proc. n.º 611, por dívida de I.V.A., de Janeiro de 1989, no montante de esc. 113.327\$00;
- Proc. n.º 613, por dívida de I.V.A., de Maio e Abril de 1989, no montante de esc. 40.000\$00;

- Proc. n.º 614, por dívida de I.V.A., de Junho de 1989, no montante de esc. 20.000\$00;

- Proc. 615, por dívida de I.V.A., de Julho a Dezembro de 1988 e terceiro trimestre de 1989, no montante de esc. 64.230\$00;

- Proc. n.º 616, por dívida de I.V.A., de Outubro a Dezembro de 1989, no montante de esc. 32.562\$00;

- Por inexistência de bens penhoráveis na primitiva executada, foi ordenada a reversão da execução contra o oponente.

- O oponente foi citado pessoalmente em 31/12/91.

- Em 14/9/89, a sociedade executada vendeu um estabelecimento comercial pelo valor de esc. 5.000.000\$00.

Em 18/9/89, a sociedade executada procedeu ao pagamento de esc. 931.842\$00, ao Instituto de Gestão Financeira de Segurança Social, e, em 29/12/89, a quantia de 64.644\$00 ao C.R.S.S.

Não se provou que o oponente tivesse procedido ao pagamento do I.V.A., de Janeiro a Março e Maio a Dezembro de 1988.

O tribunal formou a sua convicção com base nos documentos de fls. 22, 23 e 43 a 46, e na informação de folhas 94 e 95 e documentos com ela juntos.

Relativamente ao facto dado como não provado, não foi produzida prova suficiente para convencer o tribunal da sua veracidade, porquanto o pagamento prova-se por documento e o oponente não prestou aos autos prova deste facto sendo que os documentos de fls. 25 a 37 são apenas fotocópias de cheques que não se encontram completamente preenchidos e dos quais não consta que tenham sido sacados”.

Vejamos, pois:

Pretende o recorrente padecer a sentença de omissão de pronúncia, por não ter apreciado “a questão da responsabilidade pelas dívidas surgidas fora do período de exercício efectivo da gerência, bem como a questão do pagamento de parte da dívida exequenda” – art.º 144º n.º 1 do C.P.T. e 668º n.º 1 al. d) do C. P. Civil.

Mas sem razão.

Nos termos dos referidos normativos, a sentença é nula “quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento”.

Aquela primeira nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao juiz, no art.º 640 n.º 2, do C.P. Civil, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, Anotado, vol. V, pág. 143.

Questões, pois, que o juiz deva apreciar; não outras.

Ora, como bem refere o M.º P.º, a sentença recorrida “é um verdadeiro repositório sobre a culpa do oponente em relação ao período em que geriu a firma que representa”.

Na verdade, concluiu pela existência de culpa do recorrente, não obstante o seu “titânico esforço para pagar a todos os credores”, por estar em causa o I.V.A. que “é liquidado pelo vendedor ou prestador de serviços, no momento do pagamento do facto tributário, sendo por ele arrecadado e impendendo sobre aquele a obrigação de o entregar nos cofres do Estado”, pelo que a não entrega “mais não é do que uma forma indirecta de financiamento das empresas pelo Estado”, tratando-se “de um modo abusivo de utilização de dinheiros públicos”.

Ora, foi juntamente na existência de culpa que o oponente baseou a sua não responsabilidade pelo que, no fundo, nada mais havia a apreciar.

Por outro lado, a sentença pronunciou-se igualmente pelo exercício da gerência do mesmo “após o trespasso do estabelecimento, no entendimento de que tal “não implica que a sociedade deixe de exercer a sua actividade, nem tão pouco permite presumi-lo”.

“A verdade é que, nessa data, a sociedade não foi extinta pelo que, para todos os efeitos legais, se manteve activa, não tendo o oponente feito qualquer prova, nestes autos, de ter deixado de exercer a gerência da sociedade executada, a partir daquela data”.

Finalmente, quanto ao alegado “pagamento do I.V.A., de Janeiro a Março e Maio a Dezembro de 1988”, a sentença não o deu como provado, porquanto, devendo o mesmo provar-se por documento, “o oponente não juntou aos autos prova desse facto, sendo que os documentos de folhas 25 a 37 são apenas fotocópias de cheques que não se encontram completamente preenchidos e dos quais não consta que tenham sido sacados”.

Não há, pois, omissão de pronúncia, sendo que nenhum erro de julgamento vem alegado.

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

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

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* — José Joaquim Almeida Lopes — *Alfredo Aníbal B. Coelho Madureira*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso de decisão da 1.ª instância como fundamento do mesmo facto que não consta do quadro factual desenhado na sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção do Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 22.359 em que é Recorrente Albino Correia Faria e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Albino Correia Faria, inconformado com a sentença do T T de 1ª Instância de Braga que o julgou parte ilegítima na presente impugna-

ção judicial que deduziu contra liquidação de IRS, vem até nós, rematando na sua alegação de recurso com as seguintes sete conclusões:

A – O Rct., ao requerer a adesão ao regime excepcional do DL n.º 124/96, com a redacção dada pelo DL 235-A/96, declarou expressamente esse requerimento que “não prescinde da discussão em curso de legalidade de dívida”.

B – É, assim, perfeitamente legítima a atempada impugnação deduzida contra a liquidação a que os autos se reportam e que diz respeito a IRS de 1991 a 1993 e respectivos juros compensativos.

C – O DL n.º 124/96 não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contenciosa simultânea, desde que atempada e até antes o reconhece claramente quando alude aos “regimes previstos no Código de Processo Tributário e nos diplomas relativos aos vários impostos” – art.º 1.º, l.

D – Isto mesmo o reconhece o despacho do Ministro das Finanças de 14.I.97 e, sobretudo, o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20.I.97, transmitidos pelo ofício-circular n.º 749, de 23.I.97, publicado no Boletim do Contribuinte.

E – Só se o referido DL expressamente atribuisse ao pagamento imediato, nos termos do seu art.º 3.º, a renúncia ao direito de impugnação é que aquela poderia ser considerada, uma vez que só assim o interessado agir livre e conscientemente ao optar, prescindindo daquela garantia.

F – De outro modo, como é o caso, está a cercar-se ao interessado o direito e a garantia a uma impugnação expressamente do consagrada no n.º 4 do art.º 268º da Constituição, o que é, até, inconstitucional.

G – Assim, deve a decisão recorrida ser revogada e proferido acórdão ordenando o prosseguimento da respectiva impugnação judicial.

Não houve contra alegação

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sentença recorrida

A Exma. Magistrada do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Prioritariamente, há que equacionar, porque de conhecimento oficioso, a questão da competência hierárquica desta formação — artigo 3.º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

É sabido que a Secção do Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito nos processos (como o presente) inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância — artigos 21º, 4, e 32º, 1, b) do ETAF.

Pois bem, *in casu*, a instância considerou provado que:

1 – O impugnante deu entrada a esta impugnação em 7.II.1997;

2 – Em 30.I.1997, aderiu ao regime do DL n.º 124/96, de 10.VIII.

Bem claro que deste quadro factual não conta que «o Rct., ao requerer a adesão ao regime excepcional do DL n.º 124/96, com a redacção dada pelo DL 235-A/96, declarou expressamente nesse requerimento que “não prescinde da discussão em curso da legalidade da dívida”» — conclusão primeira da alegação do presente recurso “per saltum”.

Como assim, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do recurso do sobredito facto de que o Rct. se socorre para a construção da sua tese jurídica e que o probatório não revela.

É que, como se observa no acórdão desta Secção de 04.V.1994 – rec. 17643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito deter-

minar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Não tendo, pois, o presente recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a esta formação competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos n.º 21º, 4, 32º, 1, b), e 41º, 1, a), do ETAF e 167º do CPT.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso “per saltum”, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, com 15 000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 13 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *José Joaquim de Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Foi presente: *António Mota Salgado*.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do Tribunal Tributário de 2ª Instância. DL 68/87, de 9-2, e ónus da prova da culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Na vigência do DL 68/87, de 9-2, cabe à FP e não à oponente o ónus da prova da culpa pelo que não resultando provado que a recorrente teve uma actuação culposa que esteja numa relação de causalidade com a insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais deve a oposição proceder.

Recurso n.º 22.481. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Bernardo Alves Ferreira e Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre do acórdão que, no Tribunal Tributário de 2ª Instância, revogando parcialmente a sentença recorrida julgou procedente a oposição no tocante a todas as dívidas exequendas à excepção da dívida de IVA..

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. Os regimes jurídicos da responsabilidade subsidiária dos gerentes pelas contribuições da sociedade executada para a segurança social

estão plasmados nos art's 16º do CPCI, 13º do DL 103/80, de 9-5 e único do DL 68/87, de 9-2 (contribuições até 1-7-91) e nos termos do art.º 13º do DL 103/80, 9-5 e 13º I do CPT (contribuições após 1-7-91).

2º. As regras e interpretações sobre o ónus da prova destinam-se a evitar situações de "non liquet" (artº 8º 1 2º segmento CCivil).

3º. Não são aplicáveis quando for possível produzir prova sobre os factos pertinentes ao apuramento da responsabilidade subsidiária dos gerentes pelas dívidas das sociedades de responsabilidade limitada por contribuições para a segurança social.

4º. A matéria fáctica constante do probatório da sentença é insuficiente para a solução jurídica alcançada da procedência da oposição.

5º. O acórdão impugnado deve ser anulado para ampliação da matéria de facto necessária ao apuramento da responsabilidade subsidiária do gerente.

6º. Esta ampliação exige indagação sobre os factos e circunstâncias que interessam à configuração da culpa / não culpa do gerente na insuficiência do património social para satisfação do crédito para-fiscal exequendo.

7º. Deve culminar com respostas às perguntas formuladas no texto das alegações (cfr. III.F) parte integrante desta conclusão.

A recorrida pronuncia-se pela manutenção do acórdão recorrido.

2. O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1ª) Contra a sociedade Maria Ribeiro da Mota e Bernardo Alves Ferreira, L.da, foi instaurada execução fiscal para cobrança das seguintes dívidas:

a) de contribuições para a segurança social relativas aos meses de Outubro a Dezembro de 1989, de Outubro a Dezembro de 1990, anos de 1991 e 1992 e meses de Janeiro, Fevereiro e Abril de 1993, tudo no montante de 3.034.596\$00;

b) IRC dos anos de 1989 e 1990 no montante global de 485.951\$00.

c) IVA do ano de 1993 no valor de 150.000\$00;

d) coima, multa e custas no montante de 20.856\$00; tudo no montante global de 3.691.403\$00.

2ª. Dada a inexistência de bens penhoráveis por parte da primitiva executada foi mandada reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente daquela sociedade.

3ª. A sociedade executada constituiu-se em 1985 sendo o seu capital social de 850.000\$00, detido em partes iguais pelos seus dois únicos sócios: o aqui oponente e Maria Ribeiro da Mota.

4ª. A sociedade executada tinha como objectivo a indústria de confecções de artigos de vestuário e trabalhava por subcontratos para empresas de maior dimensão que, em regra, se dedicavam ao sector da exportação.

5ª. No início da sua actividade teve uma boa rentabilidade tendo, pelo menos nos anos de 1987 e 1988, apresentado lucros tributáveis.

6ª. Porém a partir de 1988, com a entrada de Portugal na CEE e a abertura dos mercados europeus aos países asiáticos, a concorrência passou a ser muito maior o que forçou a um abaixamento de preços nos contratos que a originária executada celebrava com as sociedades que lhe davam trabalho e a uma diminuição do volume de encomendas.

7ª. A estas dificuldades acresciam o proliferamento de novas e pequenas empresas concorrenciais e as flutuações nos mercados cambiais.

8ª. Estas dificuldades levaram o oponente a aplicar capitais próprios - recorrendo, pelo menos uma vez, a um empréstimo pessoal - na executada com vista a superar as dificuldades financeiras desta.

9ª. No dia 18-9-1990 deflagrou um incêndio na sociedade executada, de média dimensão, que destruiu máquinas, matéria-prima e encomendas já prontas e em laboração.

10ª. Os prejuízos de tais incêndios só parcialmente foram cobertos pelo seguro e a indemnização paga por este foi penhorada para pagamento de dívidas fiscais da originária executada.

11ª. Após este incêndio o oponente retomou a actividade da executada, pagando com dinheiro próprio a reparação de parte das máquinas.

12ª. Porém, e apesar dos esforços feitos, não foi possível encontrar o volume de encomendas suficientes para a recuperação da executada.

13ª. Após o incêndio a outra sócia gerente da executada desinteressou-se da sorte desta, deixando de lhe prestar qualquer tipo de colaboração.

14ª. O oponente desempenhou sempre o cargo de gerente da executada com seriedade, empenho e zelo e tudo fez para solver as dívidas fiscais e outras daquela.

3. O acórdão recorrido e porque as dívidas respeitam aos anos de 1989 a 1993 afirma que relativamente às nascidas até 1-7-91 incumbe ao Estado a prova de que foi o culposo comportamento do oponente a tornar insuficiente o património da executada para pagar as dívidas exequendas" e que "relativamente às nascidas a partir de 1-7-91 esse ónus recairá sobre o revertido-opponente". Acrescenta que não tendo a exequente, FP, provado tal culpa o recurso merece provimento e a oposição deve ser julgada procedente relativamente às dívidas nascidas nos anos de 1989 e 1990 até 1-7-91.

Quanto à dívida de IVA posterior a esta data entendeu o acórdão recorrido que os "sujeitos passivos funcionam, assim, como fiéis depositários das quantias cobradas com a estrita obrigação de as entregar nos cofres do Estado no momento próprio" sendo "inadmissível que aqueles gerentes tomem decisões que conduzam a que as sociedades por eles geridas retenham quantias cobradas a título de IVA e, por isso, pertencentes ao Estado" pelo que manteve a sentença recorrida nesta parte.

Quanto às dívidas à Segurança Social nascidas a partir de 1-7-91 concluiu o acórdão recorrido que o oponente agiu sem culpa pelo que nesta parte revogou a sentença recorrida.

Nas conclusões do presente recurso defende o EMMP, em síntese, que (4ª) a matéria fáctica constante do probatório da sentença é insuficiente para a solução jurídica alcançada da procedência da oposição devendo (5ª) o acórdão impugnado ser anulado para ampliação da matéria de facto necessária ao apuramento da responsabilidade subsidiária do gerente já que (6ª) esta ampliação exige indagação sobre os factos e circunstâncias que interessam à configuração da culpa / não culpa do gerente na insuficiência do património social para satisfação do crédito para-fiscal exequendo. Conclui (7ª) que deve tal ampliação culminar com respostas às perguntas formuladas no texto das alegações e que seriam as seguintes:

- as folhas de remuneração enviadas ao CRSS Porto correspondem às remunerações efectivamente pagas aos trabalhadores?
- por que motivo não foram enviadas ao CRSS Porto as quantias descontadas nas citadas remunerações?
- a que objectivos foram afectas estas quantias?

- a sociedade requereu ao IGFSS a regularização da sua situação tributária mediante o pagamento da dívida em prestações?

- a sociedade requereu a declaração de falência ou instaurou processo de recuperação de empresa e de protecção de credores?

As conclusões das alegações do presente recurso pretendem que o acórdão recorrido seja anulado para ampliação da matéria de facto nos termos anteriormente referidos.

Quanto à matéria de facto dada como provada no acórdão recorrido não pode a mesma ser questionada neste Tribunal.

O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa duma disposição expressa da lei o que não foi alegado no presente recurso pelo que a matéria fáctica a ter em conta será a que foi fixada pelo acórdão recorrido.

A matéria factual fixada no acórdão recorrido bem como os juízos de facto com aquela relacionados incluem-se nos poderes de cognição da matéria de facto que estão fora dos poderes de cognição do STA (artº 21º 4 do ETAF).

Nos termos deste preceito legal 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 a 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".

O acórdão recorrido, perante a matéria factual fixada, entendeu, quanto às dívidas anteriores a 1-7-91, que incumbia ao Estado a prova de que foi o culposo comportamento do oponente a tomar insuficiente o património da executada o que não teria sido provado pela FP.

Quanto às dívidas posteriores à referida data, com excepção das de IVA, entendeu o citado acórdão que não actuou o oponente com culpa não tendo violado os seus deveres legais ou contratuais. Assim sendo revogou a sentença proferida em primeira instância e julgou a oposição procedente "no tocante a todas as dívidas exequendas à excepção da dívida de IVA".

Nos presentes autos não vem alegado ter havido qualquer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa como não vem alegada 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 quanto aos factos dados como provados e nomeadamente quanto ao juízo de facto sobre a não culpa do oponente fixado pelo acórdão em apreciação.

É entendimento corrente que à matéria de facto pertencem quer os factos provados, quer as ilações deles extraídas, quer, ainda, os juízos de 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 matéria de facto) (RLJ ano 120ºp. 219).

Contudo importa distinguir nesses “juízos de facto (juízos de valor sobre 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”.

Quanto às dívidas posteriores a 1-7-91 tendo o acórdão recorrido entendido que não actuou o oponente com culpa por não ter violado os seus deveres encontra-se a apreciação de tais juízos de facto fora dos poderes de cognição do STA.

Na verdade para se decidir se o oponente agiu ou não com culpa por omissão dos seus deveres gerais de diligência não há que interpretar exclusivamente certa norma legal ou fazer apreciações de carácter exclusivamente jurídico já que há que apurar, em face das regras da experiência se o oponente cumpriu ou não os deveres gerais de diligência que na situação concreta devia respeitar pelo que o juízo sobre a culpa do oponente integra matéria de facto.

Também não merece censura o acórdão recorrido quanto às dívidas anteriores a 1-7-91 enquanto decidiu que incumbe ao Estado a prova de que foi o culposo comportamento do oponente a tornar insuficiente o património da executada para pagar as dívidas exequendas.

Estabelecia o artº único do DL nº 68/87, de 9-2, que “à responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artº 16º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45 005, de 27-4-1963, e no artº 13º do DL nº 103/80, de 9-5, é aplicável o regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 2-9”.

Por força deste preceito legal “os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

Pretendeu o legislador daquele artº único do DL 68/87, conforme se escreveu no Ac. do Pleno da Secção do STA de 9-7-97, Rec. 19 066, que passaremos a acompanhar, que a responsabilidade pessoal e solidária, dos administradores ou gerentes e membros do conselho fiscal de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, pelo período em que exerceram as correspondentes funções, pelas contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado e que a tais empresas ou sociedades fossem liquidadas, passasse a estar sujeita aos requisitos estabelecidos pelo mencionado artº 78º do Código das Sociedades Comerciais.

Quando naquele artº único se estabeleceu que é aplicável o regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade prevista no mencionado artº 16º do CPCI pretendeu-se que a responsabilidade regulada neste, e nomeadamente a responsabilidade dos gerentes, ficasse sujeita aos mesmos pressupostos e requisitos que o artº 78º do CSC estabelecia para os credores da sociedade em geral.

Para que exista obrigação de indemnizar por parte dos gerentes, administradores ou directores perante os credores sociais, nos termos do artº 78º do CSC, necessário se torna que exista culpa subjectiva ou seja inobservância das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores e que de tal actuação tenha resultado a insuficiência do património social para satisfação dos respectivos créditos.

O fundamento jurídico da obrigação de indemnizar tal como resultado do artº 78º do CSC é este próprio preceito legal que, não tendo natureza contratual ou obrigacional, pode qualificar-se como uma obrigação de fonte legal tendo “o seu fundamento ou razão axiológica num comportamento delitual ou eticamente censurável segundo as regras com que o património social deve ser gerido pelos gerentes e administradores enquanto garantia de cumprimento dos respectivos créditos sociais” (cfr. acórdão anteriormente citado).

Assim o dever de indemnizar resultará da prática de um acto ilícito (contrário à disposição legal destinada a proteger os credores), danoso e culposo.

Assim, por força do artº 487º do CCivil, “é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo presunção legal de culpa”.

Não estabelecendo a lei presunção legal de culpa a favor da Fazenda Pública não pode deixar de se aplicar a regra geral do mencionado artº 487º do CCivil.

Ainda por força do princípio geral referente à matéria do ónus da prova constante do artº, 342º 1 do CCivil “àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

Com o mencionado DL 68/87 pretendeu o legislador optar pelo regime consagrado no CSComerciais, uma vez que entendia inexistirem razões para privilegiar a Fazenda Pública, relativamente aos mencionados gerentes e administradores, já que, como se escreve no preâmbulo do mencionado DL, não fazia “sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado” e diferente do adoptado referentemente à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades diferente do estabelecido no CSComerciais.

Assim se entende que com esta alteração legislativa se pretendeu colocar o Estado em posição semelhante à de qualquer outro credor social no que respeita às dívidas a que anteriormente se reportavam os arts 16º do CPC1 e 13º do DL 103/80.

Como já se referiu a responsabilidade da recorrente, nos termos do mencionado artº 78º do CSC, só se verificará “... quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

Cabendo o ónus da prova da culpa nos termos indicados não à recorrente mas à FP e não resultando provado que a recorrente teve qualquer actuação culposa que esteja numa relação de causalidade com a insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais deve o acórdão em apreciação manter-se.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 13 Maio de 1998. — António Pimpão (relator) — Ernâni Marques da Silva Figueiredo — Vítor Manuel Marques Meira. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 13 de Maio de 1998.**Assunto:**

Informação para passagem de certidões - Direito à informação - Sigilo fiscal - Confidencialidade da situação tributária - Administração ou arquivo aberto - Restrições - Interessados - Imposto sucessório - Relação de bens - Advogados - CRP - CPA - CPT - Lei 65/83 de 26-8.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 268 da CRP distingue os procedimentos em que o requerente é directamente interessado, daquele em que o não é - n.ºs 1 e 2, respectivamente -, consagrando o primeiro o direito à informação e o segundo o direito de acesso (arquivo ou administração aberta), sendo, assim, diversa a respectiva fonte legitimadora.*
- 2 — *O direito à informação encontra-se regulado nos art.ºs 61 a 64 do CPA, que alteraram tacitamente os art.ºs 82 e segts. da LPTA, enquanto ao direito de acesso se refere a Lei 65/93, de 26 de Agosto.*
- 3 — *Aquele tem como pressuposto subjectivo a titularidade de um interesse legítimo no conhecimento dos elementos a constar da certidão, estando em causa o próprio interessado no procedimento administrativo ou tributário, sendo por isso bem mais amplo e abrangente que o segundo.*
- 4 — *Pelo que este tem desde logo, como limite, a «intimidade das pessoas ou cidadãos» abrangente da confidencialidade ou sigilo fiscal, alcandorado a princípio da actividade tributária, nos termos do art. 17 al. d) do CPT, ou seja, a específica situação tributária do contribuinte, incluindo a sua capacidade patrimonial fiscal.*
- 5 — *Nos termos do art. 63 n1 do Estatuto da Ordem dos Advogados, estes têm direito de, no exercício da sua profissão, examinar processos livros e documentos, nos tribunais ou repartições públicas, e pedir certidões todavia com o limite do seu carácter confidencial, secreto ou reservado.*
- 6 — *Estando em causa interesses de natureza privada, é através dos meios previstos na jurisdição civil, que os particulares deverão obter as informações e elementos de que careçam para a sua concretização, nomeadamente do art. 837-A do C.P. Civil.*
- 7 — *É, assim, de indeferir pedido de intimação - art.ºs 82 da LPTA e 166 do CPT - de chefe de repartição de finanças para passagem de certidão das declarações de cabeças de casal e relação de bens, constantes de processo para liquidação de imposto sucessório em curso, formulado por advogado, em vista da «cobrança coerciva de crédito da sua constituinte sobre a herança do falecido».*

Recurso nº 22.730 em que é recorrente Joaquim Luís Mendes Gomes e recorrida 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 da decisão do TT de 1^o Instância de Lisboa, proferido em 5-2-98, que indeferiu o pedido de intimação do Chefe da Repartição de Finanças do 1^o Bairro Fiscal de Lisboa, formulado por Joaquim Luís Mendes Gomes, com os demais sinais dos autos, para que lhe fosse passada «certidão do Auto de Declarações do Cabeça-de-Casal, bem como da relação de Bens, extraída do processo de imposto Sucessório instaurado por óbito de Augusto Duarte de Deus...».

Fundamentou-se a decisão na «confidencialidade dos dados relativos à situação tributária do contribuinte que vincula a Administração Fiscal a não os fornecer a terceiros», prevista no art. 17 al.d) do CPT.

O recorrente apresentou as seguintes conclusões:

«I - O processo de imposto sucessório reveste natureza de suporte de documentos administrativos, como são definidas no art. 4 n^o 1, d) da Lei 65/93:

II - Sendo documentos administrativos, a Administração Fiscal não é obrigada a guardar segredo sobre a matéria nele contida.

III - A certidão referida fornece informações que se revestem de sumo interesse para que a Caixa Geral de Depósitos, como qualquer cidadão, realize o seu direito de credor sobre a herança do falecido.

IV - A Administração Fiscal, ao negar a certidão, não respeitou o legítimo direito da Caixa Geral de Depósitos, preferindo acautelar interesses inexistentes e, se existissem, seriam secundários relativamente ao direito à informação que a Constituição e Lei ordinária consagraram claramente, como prevalente.

Nestes termos e nos mais de direito, deve o douto despacho recorrido se revogado e deferido o pedido de intimação do Sr. Chefe da 1^o Repartição de Finanças para, no prazo legal, passar certidão, mediante o pagamento da importância devida».

O Exm^o Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, «no acórdão de 23-8-1995, tirado no recurso 19.791, in AP-DR de 30-9-97, pág. 2063, esta Secção interpretou a «confidencialidade» referida na al. d) do art. 17 do CPT, como a reserva que se impõe para a tutela dos direitos fundamentais dos cidadãos, em especial o respeito pela intimidade da sua vida privada e assim é só aquele «núcleo intimista» que se deve ressaltar da regra geral do livre acesso aos documentos administrativos estabelecido na Lei n^o 65/93, de 26 de Agosto», sendo, a respectiva doutrina de seguir pois aí se ponderam todos os interesses em jogo», pelo que «pretender saber quem são os herdeiros e qual é a herança de um contribuinte falecido não viola os valores que a lei pretende proteger», devendo assim a pedida certidão ter sido passada.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, o ora recorrente solicitou ao Chefe da Repartição de Finanças a aludida certidão destinada «à cobrança coerciva de um crédito da sua constituinte (a C.G.Dep.), sobre a herança do falecido» (Augusto Duarte de Gomes)».

O que foi indeferido, por despacho de 28-11-97, daquela entidade, com base no princípio da confidencialidade expresso no predito art. 17 al. d) e na inviolabilidade do dever geral de sigilo expresso no art. 27

nº 1 do RJFNA, na sequência do que vem o presente pedido de intimação da mesma para que passe a dita certidão.

Ora, aquele primeiro normativo alcañora, a princípio da actividade tributária, «a confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes», vinculando assim a Administração Fiscal a não os fornecer a terceiros.

O contribuinte tem todavia direito à informação e acesso ao respectivo processo individual, sem que lhe possa ser oposta tal confidencialidade - cfr. arts. 20 e 72 do mesmo diploma.

Ao direito à informação, em geral, se refere o art. 268 da Constituição, como direito fundamental de natureza análoga «aos direitos, liberdades e garantias», partilhando do mesmo regime deste.

Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, C.R.P. Anotada, 3ª edição, pág. 934.

Todavia, tal normativo distingue claramente os procedimentos em que o requerente é directamente interessado daqueles em que o não é, nos seus nºs 1 e 2, respectivamente - direito de informação e direito de acesso -, estando o primeiro regulado nos art.ºs 61 a 64 do CPA, que alteraram tacitamente os art.ºs 82 e sgt. da LPTA, e o segundo no art. 65 deste e pormenorizadamente na Lei 65/93, de 26-08.

O direito à informação é, assim, constitucionalmente garantido «sem quaisquer limites ou restrições constitucionais explícitos, não autorizando a Constituição a lei a estabelecer quaisquer limites».

Cfr. Gomes Canotilho in RLJ 125-254.

E exclui qualquer «direito ao segredo» por parte da Administração, havendo apenas que ressaltar as hipóteses em que ele constitua um «dever funcional» legalmente previsto - cfr. CRP Anotada, cit., pág. 429 -, como o é a predita confidencialidade ou segredo fiscal, com violação sancionada, quer em sede criminal quer contra-ordenacional - cfr., respectivamente, os art.ºs 27 e 30 do RJFNA.

Todavia, não é aquele nº 1 que está em causa, nos autos, pois o requerente não é o contribuinte nem o representa; é, antes, como advogado da C.G.Dep. mero «terceiro», em relação ao predito processo de liquidação do imposto sucessivo.

Mas, por outro lado, a situação também se não enquadra no predito nº 2 do art. 268.

Pois, ao contrário do que pretende o recorrente, não está em causa um mero «suporte de documentos administrativos», como são definidos no art. 4º da Lei 65/93 mas, antes, nos termos referidos, um processo individual legalmente tipificado, em ordem à predita liquidação do imposto sucessório.

Através daquele nº 2, consagrou-se, na revisão constitucional de 1989, o que se tem designado por «arquivo aberto» ou «administração aberta».

O conteúdo do direito à informação previsto no nº 1 do art. 268 é bem mais amplo e abrangente que o do seu nº 2 - cfr. RLJ, cit -, o que bem se compreende se se atentar em que, no primeiro caso, está em causa o próprio interessado no procedimento administrativo ou tributário (pessoas ou cidadãos que sairão provavelmente desfavorecidos ou lesados, na sua esfera jurídica, com a respectiva decisão final).

Aquele arquivo ou administração aberta tem, desde logo, como limite, a «intimidade das pessoas» que cremos abrangente da referida confidencialidade, ou seja, a específica situação tributária do contribuinte, incluindo a sua capacidade patrimonial fiscal.

Cfr., no sentido exposto, Breves Reflexos em Matéria de Confidencialidade Fiscal, por Carlos Pamplona Corte Real e outros, in CTF 368 págs. 7 e segts.

Ora, no caso concreto, do que se trata é de procurar saber, através da obtenção da predita certidão, da matéria colectável do imposto sucessório, ou mais precisamente, da relação de bens que a irão determinar, e dos respectivos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

O que nos parece afrontar efectivamente o contribuinte, em termos da predita confidencialidade e intimidade da vida privada dos cidadãos.

Por outro lado, no âmbito daquele art. 268 n.º 2, o art. 4.º n.º 1 al's b) e c) da dita lei 65/93, considera documentos nominativos quaisquer suportes de informação que contenham dados pessoais, abarcando estes nomeadamente as informações «que sejam abrangidos pela reserva da intimidade da vida privada».

Ora, o acesso a tais documentos, nos termos do art. 7.º n.º 2 da mesma lei, e no que a «terceiros» diz respeito, é reservado às pessoas que «demonstrem interesse directo e pessoal» e apenas após a conclusão do processo - seu n.º 5-, a qual nem sequer vem alegada.

Interesse que, na hipótese, não reveste aquela característica, sendo meramente reflexo ou indirecto.

Pois, por um lado, não se trata da satisfação de um interesse *uti singulis*, atinente à dita relação jurídica tributária.

E, depois, não tem natureza pública, pois a predita certidão destina-se «à cobrança coerciva de um crédito» da C.G.Dep.

O que igualmente afasta, desde logo, a aplicação do art.64 n.º 1 do CPA, nos termos do qual «os direitos reconhecidos nos artigos 61 a 63 são extensivos a quaisquer pessoas que provem ter interesse legítimo no conhecimento dos elementos que pretendam».

Na verdade, como argutamente observam Santos Botelho e outros, CPA Anotado, o «interesse legítimo» em causa «é o que deriva de uma situação conexas com aquela que forma o objecto do procedimento», devendo o particular «demonstrar possuir os necessários requisitos que qualifiquem esse interesse».

Ora, como se disse, o interesse do requerente nada tem a ver com a predita relação jurídica tributária.

Como igualmente lhe não aproveita o disposto no art.º 63 n.º 1 do Estatuto da Ordem dos Advogados, nos termos do qual eles podem, «no exercício da sua profissão, solicitar, em qualquer tribunal ou repartição pública, o exame de processos, livros ou documentos que não tenham carácter reservado ou secreto, bem como requerer verbalmente ou por escrito a passagem de certidões, sem necessidade de exhibir procuração».

Obviamente que a passagem de tais certidões tem igualmente como limite aquele «carácter reservado e secreto» e, portanto, a predita confidencialidade da al.d) do art. 17 do CPT.

Ainda, o interesse do requerente, na mesma, além da sua natureza privada, nos preditos termos, nem sequer é, ao menos parcialmente, actual mas, antes, meramente eventual e hipotético.

Pois o que nomeadamente pretende é ter conhecimento do acervo hereditário para fins da respectiva execução, em ordem à cobrança, coerciva do aludido crédito.

Ora, nos termos do art. 833 do C.P.Civil, a nomeação de bens à penhora pertence ao executado e, se devolvida ao exequente - art. 836 - e sempre que este «justificadamente alegue séria dificuldade na identificação ou localização de bens penhoráveis do executado, incumbem

ao juiz determinar a realização das diligências adequadas» podendo «ainda o juiz determinar que o executado preste ao tribunal as informações que se mostrem necessárias à realização da penhora, sob cominação de ser considerado litigante de má fé».

Quer dizer: o interesse do requerente, de natureza privada como é, encontra cobertura no C.P.Civil, pelo que, até por aí, ofenderia o princípio da proporcionalidade a sua satisfação à custa ou em prejuízo daquela confidencialidade.

Ao que acresce, finalmente, que o requerente nem sequer deu cumprimento ao disposto na Lei 65/93, de que pretende socorrer-se, com relação ao exercício do direito de acesso, nomeadamente omitindo a reclamação à CADA - cfr. o seu art. 2º - que constitui um antecedente procedimental necessário à decisão da autoridade requerida, de cuja decisão cabe recurso, em termos do processo de intimação regulado na LPTA - cfr. arts 15 a 17 e 8º nº 3 da mesma lei.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 13 de Maio de 1998 — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Alfredo Anibal B. Coelho Madureira*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 13.300; Recorrente: Eugénio Aires Almeida Marques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Eugénio Aires Almeida Marques impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto profissional que lhe foi efectuada pela repartição de finanças da Figueira da Foz, pedindo a sua anulação.

Por sentença do Meritíssimo Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão, dela interpôs o impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando 52 longas conclusões.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo

Tribunal para conhecer do recurso por nas respectivas conclusões se contem factos não considerados na decisão recorrida.

Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir.

Logra prioridade o conhecimento da questão da incompetência hierárquica suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do C.P.T. e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F., este Supremo Tribunal conhece dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Como este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria de facto invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida. Como referia o Prof. Manuel de Andrade a competência afere-se pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*".

Nas conclusões das suas alegações, como refere o Ministério Público, afirma o recorrente:

- que apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal (conclusão B);
- que as "gorjetas" não estão subordinadas a qualquer prestação de serviços (conclusão F);
- que as gratificações consubstanciam verdadeiras liberalidades e não se destinam a remunerar um serviço prestado. (conclusão M);
- que apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas (conclusão T);
- que as gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações (conclusão H').

Ora tais factos não vêm dados como provados "qua tale" na sentença recorrida, pretendendo o recorrente deles extrair consequências jurídicas. Constituinte os mesmos questões de facto, não pode este tribunal deles conhecer por a sua competência se cingir à matéria de direito, o que gera a incompetência hierárquica do tribunal.

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 Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimão* — *Coelho Dias* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria*

de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso: 13.314; Recorrente: José António Pires Ligeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José António Pires Ligeiro, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação que oportunamente deduzira contra um acto de liquidação de imposto profissional e juros compensatórios, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões, que ora constam de fls. 64 e segts. e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, pugnano pela procedência do recurso e consequente revogação do decidido, por, em seu entender, se verificarem as alegadas inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades que inquinariam a liquidação do imposto profissional questionado com a referida impugnação, impugnação que, assim e consequentemente, deveria antes ser julgada procedente.

Respondeu a Ex.ª Representante da Fazenda Pública sustentando, também doutamente, a bondade e acerto do decidido, por se não verificar, alega, qualquer dos vícios imputados ao acto de liquidação, concluindo pela confirmação da sentença em crise.

Mediante douta promoção do Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste STA, foi proferido nos autos acórdão interlocutório ordenando-se a suspensão da presente instância de recurso até à decisão final do processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade n.º 70/89 que, a requerimento do Ex.º Senhor Provedor de Justiça, pendia no Tribunal Constitucional.

Ordenada, depois, a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer suscitando a "questão prévia" da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por, em seu avisado entender, o recorrente ter levado, pelo menos, às conclusões B, F, K, M e G*, factos que não só não foram dados como provados, como, por isso mesmo, não foram tidos ou em conta na sindicada decisão.

E que, assim, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, uma vez que, já de harmonia com a jurisprudência reiteradamente afirmada por este Supremo Tribunal - acórdão de 04-05-94, processo n.º 17.643, entre outros, a competência afere-se "... pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, (sendo para tanto) indiferente determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso."

Dáí que, conclui aquele Ilustre Magistrado, deva julgar-se este Supremo Tribunal hierárquicamente incompetente para conhecer do presente recurso.

Notificadas as partes da "questão prévia" suscitada, nada por elas foi requerido ou alegado.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo e em primeiro lugar da questão da incompetência hierárquica.

Já que, integrando pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é do conhecimento oficioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria - arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia também com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo, afirmada em inúmeros casos em tudo idênticos aos dos presentes autos.

Com efeito, tendo-se fixado na sindicada sentença a seguinte matéria de facto:

" 1 - O impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

2 - No ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 702.342\$00, manifestada através da relação modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

3 - Durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D. R, 1 série, de 85-08-28;

4 - Tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional, e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

5 - Com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total do rendimento: 1.729.124\$00; Imposto devido (taxa de 14%): 242.078\$00; imposto entregue 42.141\$00, imposto em falta: 199.937\$00; juros compensatórios: 25.505\$00; total apagar: 225.442\$00;

6 - Porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 17/11/89, procedeu-se em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

7 - A petição da impugnação foi apresentada em 27/04/90."

E tendo o Recorrente, entre outras, formulado as seguintes conclusões:

" B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional

as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2.º seu § 1.º e arts. 26.º e 29.º do C.I.P..

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado. "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º18.º do citado D.N. 82/85:

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2.º do art.º 1.º do C.I.P., pelo art.º 1.º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceira gratificação que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas cora a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, constata-se verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sen do periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado; e

G') - A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho "

Impõe-se, na verdade, concluir que, com elas o Recorrente suscita, invocando, factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1 do citado art. 32.º.

Daí que, e consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "quid disputatum", que não pelo "quid decisum", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, como aliás doutamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, para a decisão a preferir sobre a questão da competência a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente.

Com efeito, esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência hierárquica.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta desde logo verificada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto, e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo

conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 18.428. Recorrente: Moura & Batista, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

I. Moura e Baptista, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Castelo Branco, indeferiu liminarmente a petição de embargos.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

I. A recorrente adquiriu os prédios identificados nos autos no dia 3-1-92 à Empresa Industrial de Tortozendo, L.^{da}, por contrato promessa de compra e venda, tendo pago a sisa e contribuição autárquica.

II. Na qualidade de proprietária e legítima possuidora, logo que teve conhecimento da penhora, veio deduzir embargos de terceiro nos termos do art.º 319.º do CPT, alegando o atrás referido em resumo e que aqui se dá por reproduzido.

III. A sentença recorrida diz no essencial que não foram alegados actos de posse.

IV. A recorrente, porém, alegou, entre outros, que para além do pagamento das suas obrigações fiscais, face à tradição da coisa, «tomou posse dos prédios e sob a sua administração foram exercidos os direitos inerentes ao direito de propriedade».

V. A sentença refere simplesmente que a recorrente não tinha nem tem a "posse civil" dos imóveis penhorados.

VI. Há matéria de facto controvertida cuja prova cabe às partes realizar (art.º 1040.º do CPC), para o essencial se demonstrar que a recorrente tem a posse dos prédios e que houve tradição da coisa.

VII. A decisão recorrida não dá como provados ou não provados factos pertinentes à solução de direito - pois não cuida de apurar se a recorrente exercia ou não poderes de facto sobre o prédio penhorado no convencimento de que o fazia por justos e legais títulos como coisa própria.

VIII. O presente recurso não se restringe a matéria de direito, pelo que, somos de opinião que o Supremo Tribunal Administrativo carece de competência para dele conhecer, sendo competente o Tribunal Tributário de 2.^a Instância.

IX. Requer-se seja julgada procedente a excepção de incompetência absoluta do STA em razão da hierarquia.

A ERFPA entende que deve negar-se provimento ao presente recurso pois não está em causa a questão do exercício ou não exercício do poder de facto sobre o prédio penhorado, mas sim a questão, exclusivamente de direito, da protecção possessória de certas situações derivadas de contrato promessa com tradição da coisa.

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

Um dos fundamentos do despacho de indeferimento liminar é o de que a embargante não alegou factos que integrassem a posse do imóvel por ela o que efectivamente assim é, como se vê, do requerimento inicial.

Por outro lado fundamentou-se o despacho recorrido em que, além disso, da situação descrita não podia resultar posse em nome próprio, a única defensável pelos embargos, embora este fundamento, por si só, não fosse, a meu ver, justificativo do indeferimento liminar.

No entanto, o primeiro fundamento é, por si só, razão suficiente para ele.

Acrescenta que foi declarada a falência da executada pelo que nos termos do art.º 264.º do CPT o processo de execução fiscal e apensos devem ser evocados cessando o conhecimento deles pelos tribunais tributários.

Na informação de fls. 17 afirma-se que a executada Empresa Industrial de Tortozendo, L.^{da}, “requereu a falência” “ficando a partir daí a chave na posse da fiel depositária nomeada, a advogada Dra. Luísa Barros, que é simultaneamente a Administradora da falência” (fls. 17) tendo a declaração de falência ocorrido em 19-11-92 (fls. 18v.º).

Da informação de fls. 132 e seguintes resulta que o bem penhorado - prédio misto relativamente ao qual foram apresentados os presentes embargos (fls. 133 e 136) - não foi apreendido nem vendido no processo de falência da executada (fls. 136, 137 e 138).

Notificada a executada Empresa Industrial de Tortozendo, L.^{da}, na pessoa da administradora da massa falida para apresentar alegações, veio afirmar que o bem em causa não é propriedade da Empresa Industrial do Tortozendo, L.^{da}, por ter sido objecto de contrato-promessa de compra e venda a favor da embargante.

2. O despacho que indeferiu liminarmente os presentes embargos de terceiro fundamentou-se no facto de a petição não descrever qualquer posse da peticionante que tenha sido ofendida com a penhora do imóvel. Acrescenta que o contrato-promessa não é título “a se” de transmissão da propriedade sendo irrelevante o pagamento da sisa para efeitos de direito possessório já que o conceito de transmissão fiscal é diferente do de transmissão civil.

Conforme resulta das informações anteriormente referidas foi decretada a falência da executada não tendo os bens a que se referem os presentes embargos sido apreendidos para a massa.

Parecia, por isso, ser de averiguar, num primeiro momento, se o processo executivo foi ou não remetido ao processo de falência já que, como é entendimento jurisprudencial corrente, logo que decretada a falência deve o processo executivo ser susgado e remetido ao processo falimentar (cfr. neste sentido o Ac. deste Tribunal de 8-7-92, Rec. 13.685. Ap. DR p. 2087).

Contudo encontra-se suscitada, nos presentes autos, a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia que merece conhecimento prioritário referentemente à apreciação da questão referida no parágrafo anterior.

Apresentou a recorrente alegações e, depois de convidada para o efeito, formulou as conclusões que se deixaram transcritas.

Nas conclusões VIII e IX afirma que o presente recurso não se restringe a matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo carece de competência para dele conhecer, sendo competente o Tribunal Tributário de 2.^a Instância devendo ser julgada procedente a excepção de incompetência absoluta do STA em razão da hierarquia.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21.º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.^a instância”.

Acrescenta o artº 32º1 b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "Compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das legações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão 1ª sustenta a recorrente que adquiriu os prédios identificados nos autos no dia 3-1-92 à Empresa Industrial de Tortozendo, L.da, por contrato-promessa de compra e venda, tendo pago a sisa e contribuição autárquica.

Nesta conclusão questiona a recorrente matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Coelho Dias*. — Foi presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição. Responsabilidade dos gerentes. Dec.- Lei 68/87. ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 722 do CPC só permite que, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, o STA conheça da matéria de facto quando haja ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado documento.*
- 2 — *No regime saído do DL 68/87, de 912, o ónus da prova pela violação culposa das disposições legais destinadas à protecção do Estado, enquanto credor social, de que resulte a insuficiência patrimonial da sociedade para solver as suas dívidas cabe à Fazenda Nacional.*

Recurso: 20.606; Recorrente: Edite Maria Santos Casimiro da Costa Nunes de Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Edite Maria Santos Casimiro da Costa Nunes de Almeida inconformada com o Acórdão tirado no Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que negou provimento ao recurso interposto da sentença proferida no

Tribunal Tributário do Porto, dele veio recorrer pelos fundamentos que as conclusões sintetizaram do seguinte modo:

A - A Recorrente foi executada por reversão do título e na qualidade de pretensa gerente da sociedade executada "SRT - Sociedade de Representação e Distribuição Têxtil, L.da".

B - A dívida exequenda reporta-se a contribuição em dívida ao C.R.S.S., e referente ao ano de 1987.

C - A recorrente veio deduzir oposição contra a execução contra si revertida.

D - No seu requerimento inicial de oposição, a recorrente alegou factos tendentes a demonstrar que nunca esteve à frente dos destinos da executada, nem nunca lhe foi adstrito qualquer pelouro funcional.

E - A prova produzida demonstra que a recorrente, face às funções que exercia na sociedade "CONDE & C^ª, LDA." e à forma e assiduidade como de facto as exercia, eram incompatíveis com a acumulação das funções que lhe pretendem ser imputadas.

F - Prova essa decorrente dos depoimentos das pessoas que com a recorrente, diária e continuamente, conviveram desde o início de 1987 e até 1993 na sociedade "CONDE & C^ª, LDA."

G - Nem as mesmas, não obstante o contacto directo que diariamente mantinham com a recorrente se aperceberam de qualquer relação funcional entre a recorrente e a sociedade executada.

H - Concluindo, a final que, definitivamente, improcedeu de qualquer culpa sua, a diminuição das garantias patrimoniais da sociedade executada.

I - Isso mesmo decorre do depoimento das testemunhas, transcrito para os autos.

J - Isto é, de toda a prova produzida, resulta que recorrente, de facto, não detinha poder de decisão nos destinos da empresa.

K - O Tribunal deve tomar conhecimento do conjunto de factos trazidos ao processo, favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte e ou à administração, e sobre os mesmos tomar posição e se pronunciar.

L - Existindo a prova de factos tendentes a concluir que a recorrente mais não passava do que uma gerente "sem pasta", não poderia deixar de se concluir que a recorrente nem sequer detinha qualquer poder sobre os destinos da empresa.

M - A oponente, não figurando no título executivo e nunca tendo exercido a gerência, não é responsável pelo pagamento das dívidas a cuja cobrança coerciva agora se procede (Cód. Proc. Trib., art^º 13, D.L. 68/87 de 9 de Fevereiro, art^º único e Cód. Soc. Comerciais, art^º 78).

N - Ao decidir como decidiu, o Douto Acórdão recorrido violou, salvo o devido respeito, a Lei, e nomeadamente, o art^º 15 do Cód. Proc. Tributário.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, muito embora não formulasse conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMP pronunciou-se no sentido do provimento do recurso por entender que, apesar de estar processualmente assente, sem possibilidade de alteração, a matéria de facto fixada no Tribunal recorrido, certo é que, em face do que se dispõe no DL 68/87, competia à Fazenda Nacional provar que fora por culpa da Recorrente que o património da sociedade executada se tomou insuficiente para solver as dívidas exequendas e essa prova não foi feita.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juízes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como assentes os seguintes factos:

1.- Na execução fiscal n.º 2255/91, em que é executada SRT - Sociedade de Representações Têxteis, L.da, para cobrança de contribuições em dívida ao CRSS do Porto relativa aos meses de Maio a Dezembro de 1987, foi ordenada a reversão da execução contra os sócios gerentes da executada e, entre eles, a ora oponente.

2.- Não se provou que a oponente não tivesse exercido a gerência de facto da primitiva executada durante o período a que respeitam as contribuições em dívida.

III

Fixados os factos vejamos o direito.

O Acórdão que ora se quer ver revogado julgou esta oposição improcedente por duas ordens de razões:

a) por um lado, porque considerou que a oponente não tinha conseguido provar que não fora gerente de facto período em que as dívidas exequendas nasceram;

b) por outro, por ter entendido que face ao que se dispõe no Dec.-Lei 68/87, competia à oponente provar que não fora o seu comportamento como gerente a dar origem à insuficiência do património da executada para solver aquelas dívidas, e que essa prova não fora feita.

O recurso que ora se aprecia visa, assim, a revogação dessa decisão por entender que a mesma fez errado julgamento quando julgou o oponente subsidiariamente responsável pelo pagamento das dívidas exequendas, pois não só se provou que, de facto, ela não exercera a gerência da executada, como também errou quando considerou que lhe competia provar que agira sem culpa no desempenho desse cargo e que essa prova não fora feita.

São, assim, duas as questões que importa resolver:

- por um lado, a de saber se este Supremo Tribunal pode questionar a matéria de facto fixada no Tribunal Tributário de 2.ª Instância e,

- por outro, a de saber a quem, no domínio do Dec.- Lei 68/87, cabia demonstrar a culpa do gerente no exercício do seu cargo - se ao oponente se à Fazenda Nacional - e, cabendo essa demonstração ao oponente, saber se este a conseguiu fazer.

Vejamos, pois.

1. - É sabido que o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, só conhece de matéria de direito.- art. 21, n.º 4 do ETAF.

“ Mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722 do CPC) “. - Ac. deste Tribunal de 25/2/98, Rec.n.º 21.829.

Pode dizer-se, assim, que este Supremo Tribunal não conhece da matéria de facto nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, e que essa regra comporta duas excepções; a primeira, quando o Tribunal recorrido julgue provado um facto sem que exista a espécie de prova que a lei para tanto considerou necessá-

ria e, a segunda, quando no julgamento dos factos se não respeite a força probatória dada por lei a determinado tipo de prova.

Sendo assim, é lícito concluir-se que este Supremo Tribunal só se poderá debruçar sobre a factualidade fixada no Tribunal recorrido quando for invocado que a decisão recorrida incorreu num dos apontados erros, e que desse conhecimento não resulta que este Tribunal se possa substituir às Instâncias no julgamento da matéria de facto, mas sim a decisão de ordenar a baixa dos autos a fim de se proceder a novo julgamento dessa matéria.

2. - Descendo agora ao caso dos autos logo vemos que, apesar de a Recorrente questionar o julgamento que o Tribunal recorrido fez da matéria de facto, reputando-o de errado, visto, em seu entendimento, a prova produzida ser suficiente para se dar como provado que a Recorrente não exerceu de facto a gerência da executada no período relativo à quantia exequenda, certo é que não fez decorrer essa sua convicção da prática de nenhum dos apontados erros.

O campo da divergência com o decidido situa-se, pois, no julgamento da matéria de facto.

Só que, como já se disse, este Supremo Tribunal apenas se pode pronunciar sobre a essa questão quando tiverem sido cometidos os erros previstos no art. 722 do CPC, os quais precisam de ser invocados.

Ora essa invocação não foi feita.

Sendo assim têm de ter-se por definitivamente assentes os factos que o Tribunal recorrido fixou.

E, perante os mesmos, isto é, perante a decisão que considerou que a oponente não demonstrara que não exercera de facto a gerência no período em que a quantia exequenda nasceu, não era possível outro julgamento, relativamente a este fundamento do recurso, que não o que foi feito na decisão recorrida.

3. - A Recorrente imputa, também, ao Acórdão recorrido um outro erro de julgamento, qual seja o de ter considerado que competia à Recorrente provar que não fora o modo como exercera a gerência que determinara a impossibilidade de pagamento da quantia exequenda, e de que essa prova não fora feita.

Analisemos se, nesta parte, a Recorrente litiga com razão.

Nos termos do disposto no art. 13 do Dec. Lei 103/80, de 9/5, na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes são pessoal e subsidiariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, pelas contribuições devidas por essa sociedade à Segurança Social.

Desde sempre, porém, tanto a doutrina como a jurisprudência, defenderam que essa responsabilidade - que sendo solidária entre os diversos responsáveis era subsidiária em relação à sociedade - só se poderia efectivar se aqueles tivessem, de facto, exercido o seu cargo de gerentes no período em que nasceram as dívidas ou no período em que as mesmas foram postas à cobrança. - vd. por todos A. Xavier "Manual", pg. 389 e Acs do S.T.A. de 18/1/89 e 28/4/93, ADs n.º 332/333 pg. 1.070 e n.º 386, pg. 188.

Deste modo, sempre se entendeu que o regime de responsabilidade dos gerentes daquelas sociedades saído do art. 13 do Dec.- Lei 103/80 era um regime que assentava no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e decorria da simples culpa inerente a esse exercício, a chamada culpa funcional.

No entanto a publicação do Dec.- Lei n.º 68/87, de 9/2, veio precificar a forma como aquela responsabilidade podia operar ao estatuir que lhe seria aplicável o regime previsto no art. 78 do C.S. Comerciais.

Ora, de acordo com este dispositivo os gerentes ou administradores só respondem perante os credores das sociedades que administram, quando a inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes tome o património social insuficiente para a satisfação dos seus débitos.

Desde então, isto é desde Fevereiro de 1987, os gerentes daquelas sociedades só podiam ser chamados, subsidiariamente, ao pagamento das dívidas destas à Segurança Social se tivessem exercido de facto o seu cargo e se nesse exercício tivessem praticado actos que se traduzissem numa violação dos seus deveres legais ou contratuais, e tivessem sido em resultado dessa violação que o seu património social se tivesse tornado insuficiente para solver os seus débitos.

O regime instituído pelo Dec.-Lei 68/87 constituiu, assim, uma profunda alteração ao regime de responsabilidade subsidiária estabelecido no art. 13 do Dec.-Lei 103/80, visto que, a partir da sua entrada em vigor, a culpa dos gerentes que efectivamente tivessem exercido o seu cargo deixou de se alicerçar num critério de culpa funcional inerente a esse exercício, para passar a assentar na culpa decorrente do modo como esse cargo era exercido; ou seja, da culpa funcional passou-se para a culpa subjectiva.

A partir do Dec.-Lei de 87 os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada passaram a só poder ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas destas à Segurança Social se tivessem violado culposamente os seus deveres legais ou contratuais e tivesse sido essa violação a determinar a insuficiência do património social para o pagamento dessas dívidas.

A aplicação desse diploma veio, contudo, colocar uma dúvida: a de saber a quem cabia o ónus de provar aquela culpa; seria à Fazenda Nacional ou seria ao gerente contra quem a execução revertera?

A jurisprudência dividiu-se na resposta a dar a esta questão e durante longo tempo não foi possível encontrar uma resposta uniforme.

No entanto as mais recentes decisões do S.T.A. - nomeadamente o importante Ac. do Pleno de 9/7/97, Rec. nº 19.066, tirado por unanimidade - permitem dizer que essa controvérsia está encerrada e que a melhor doutrina é aquela que, secundando o ensinamento do Prof. T. Ribeiro (vd. R.L.J. ano 125, pgs. 49 e 50), vem defendendo que o ónus da alegação e prova dessa culpa cabe à Fazenda Nacional. - vd. Acs. de 22/9/93, de 15/5/94 e de 5/7/95, C.T.F. 376/211 e Recs. 17.804 e 19.066.

E a nós esta parece-nos ser a melhor solução.

Na verdade, o legislador de 87 quis deixar claro que era seu propósito acabar com os privilégios do Estado nesta matéria ao escrever no preâmbulo do citado D.L.: "no tocante à responsabilidade civil dos gerentes ou administradores não deverá a solução divergir, no fundamental, da genericamente adoptada. Dá-se para mais o caso de o novo Cod. das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade. Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado."

A clareza de tais palavras não consente divergências no ensinamento que delas se deve colher.

E foi com base nesse ensinamento que o Prof. T. Ribeiro escreveu no citado comentário que "o Estado se encontra, desde o D.L. 68/87, sujeito ao regime do art. 78 do C.S.C., o qual exige a culpa dos geren

tes ou administradores das sociedades para que se efective a sua responsabilidade. Ora a culpa, quando não legalmente presumida, tem de ser provada, e a prova da culpa cabe ao prejudicado (art. 487-1 do C.C.). Como não era legalmente presumida a culpa dos gerentes ou administradores pela insuficiência patrimonial das sociedades, pertence, pois, ao Estado provar a culpa deles.”

“Estruturada assim a responsabilidade dos gestores é manifesto que se torna insuficiente para a efectivar, por via da reversão, a mera referência àquela qualidade, ao exercício efectivo da gestão, já que de tais componentes não é já viável extrair, ainda que presuntivamente, qualquer juízo de culpa que está na base daquela responsabilidade”. - vd. Ac. do S.T.A. de 28/11/90, R.L.J. ano 125, pg. 46 e segs.

É lícito, pois, concluir-se que, por força do que se dispõe no art. único do D.L. 68/87, o Estado perdeu o estatuto privilegiado que possuía na cobrança das suas dívidas, passando a mover-se pelos parâmetros legalmente previstos para os outros credores sociais.

E sendo assim será à F. N. que compete o ónus de alegar e provar que foi em resultado da actuação dos gerentes, violadora dos seus deveres legais ou contratuais, que o património da sociedade se tomou insuficiente para solver os seus débitos, não bastando, pois, a mera referência àquela qualidade, isto é, ao exercício efectivo da gerência, para que a mencionada responsabilidade, por si só, possa operar.

Pode, pois, assentar-se - como se lê no sumário do citado Ac. do Pleno - que, no regime do DL.68/87, de 9/2, o ónus da prova pela violação culposa das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais (entre eles se contando o Estado) de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento dos créditos daqueles cabe à F. P. como lesado.

Se tal prova não for feita não pode o Estado exigir o pagamento das dívidas da sociedade ao gerente desta, com fundamento na referida responsabilidade subsidiária.

4. - Vejamos o que se passa com o caso dos autos.

O probatório mostra-nos que as dívidas que o oponente foi chamado a pagar nasceram no período compreendido entre Maio e Dezembro de 1987, isto é, num período em que vigorou o regime saído do D.L. 68/87 no tocante à prova da culpa.

Deste modo, e de harmonia com o que acima ficou dito, cumpriria à F.N. provar que a insuficiência do património social da executada para o pagamento das dívidas nascidas naquele período resultou de actuação culposa do oponente, visto que só a materialização dessa prova tomava possível o seu chamamento à execução.

Porém tal prova não foi feita, o que torna o oponente irresponsável pelo pagamento da dívida nascida no referido período.

Sendo assim é forçoso concluir que, com este fundamento, o recurso merece provimento.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, julgar a oposição procedente.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Imposto de selo. Transmissão da propriedade de imóvel de município. Hasta pública. Arrematação. Art.º 15º da T.G.I.S.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A transmissão da propriedade na hasta pública de bens imóveis dos municípios opera-se por via da competente escritura, lavrada pelo Chefe da Secretaria da Câmara, na sua qualidade de notário privativo.*
- 2 — *A hasta pública cifra-se numa mera licitação, destinada a conseguir o preço mais elevado e a patentear a ausência de conluio entre os vendedores e os adquirentes.*
- 3 — *As arrematações de imóveis a que se refere o art.º 15º da T.G.I.S. são actos de que deriva a transmissão da propriedade dos imóveis arrematados.*

Recurso n.º 20.688 em que é Recorrente José Gomes Lda. e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

“José Gomes Lda.”, com sede na Rua dos Chãos, 90, 2º Esq., em Braga, inconformada com o acórdão da 2ª Instância que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do T.T. de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação de imposto de selo no montante de 3.240.000\$00, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes proposições conclusivas:

1 — No caso dos autos não se verificou qualquer arrematação dos bens, em sentido técnico-jurídico, enquanto aquisição em hasta pública por licitação, leilão ou almoeda;

2 — O que se verificou foi uma venda em hasta pública, a titular por escritura pública, em obediência ao art.º 89º, a), do Código do Notariado (na redacção em vigor naquela data), como, aliás, é exigido no ponto 3, Cp. IV, e ponto 2, Cap. VI, do respectivo Regulamento para Venda em Hasta Pública;

3 — Nos casos em que se verifica a arrematação, a transmissão da titularidade do bem imóvel não é efectuada através de escritura pública, mas, sim, mediante o respectivo auto de arrematação ou se o arrematante assim o exigir, por título de arrematação para operar a transmissão definitiva da propriedade, ou por carta de arrematação (cfr. n.º 15 da Tabela);

4 — Ora, da análise dos factos resulta à evidência que, no caso dos autos, não se verificou na venda dos bens, ainda que com a observância da formalidade da hasta pública, qualquer arrematação em sentido técnico-jurídico, a titular por auto, título ou carta;

5 — No respectivo Regulamento não se fala em qualquer arrematação dos terrenos; além do mais, tal Regulamento é claro ao referir que

a transmissão da propriedade dos bens vendidos seria titulada (como foi) por escritura pública, logo após a aceitação, pelo Executivo Municipal, dos termos da aquisição;

6 – Errou o legislador regulamentar ao impor ao adquirente o pagamento de imposto de selo previsto no n.º 15 da respectiva Tabela – cfr. Cap. V do Regulamento – norma que é ilegal, por lhe faltar o facto tributário que origina o pagamento do imposto (a arrematação), ilegalidade essa que aqui se invoca e que vicia o correspondente acto de liquidação;

7 – A tese perfilhada pela Rct. vem na esteira do entendimento do S.T.A. sobre a matéria – cfr. Ac. de 28-III-79 – rec. n.º 1314;

8 – Assim, o imposto de selo devido pela transmissão da propriedade dos terrenos para a Rct. deveria ter sido o do n.º 50 da Tabela respectiva, por se tratar de uma compra e venda titulada por escritura pública, e arrecadado somente após a celebração do aludido acto notarial;

9 – A liquidação do imposto de selo à Rct., nos termos do n.º 15 da Tabela, pressupondo uma arrematação que não existiu, é ilegal, pelo que deve ser anulada e ordenada a restituição do montante indevidamente pago pela Rct. – 3.240.000\$00 – acrescido de juros indemnizatórios devidos por força do art.º 24º do C.P.T.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que o acórdão recorrido não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

Também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal opina no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) A C.M. de Braga aprovou e fez publicar o Regulamento para venda em hasta pública dos terrenos designados por “Reestruturação do Quarteirão dos S.M.A.S.”.

B) Em 23/XII/88, foi lavrada a acta constante de fls. 130, da qual consta que “o Senhor Presidente declarou aberta a praça, na modalidade de pronto pagamento, tendo o maior lance sido oferecido por José Gomes, Lda... pela importância de 54.000.000\$00”.

Em face deste resultado, o conjunto em causa foi atribuído provisoriamente, pelo citado valor, àquele licitante, tendo o mesmo sido informado que a alienação definitiva seria feita em reunião do Executivo Municipal.

C) O Executivo Municipal deliberou alienar os imóveis em 5/I/1989.

D) Em 27/XII/88, a Rct. pagou, a título de imposto de selo, a quantia de 3.240.000\$00, nos termos do art.º 15º da T.G.I.S.

E) No dia 27/III/1990, no edifício dos Paços do Município de Braga, foi celebrada escritura de compra e venda dos terrenos referidos em A).

Expostos os factos disponíveis, cabe referir que a questão deciden- da é a de saber se o acto referido na alínea B) do probatório consubstancia uma arrematação de imóvel para efeitos do artigo 15º da Tabela Geral de Imposto de Selo.

Aí, na redacção coeva dos factos (a anterior ao D.L. n.º 233/91, de 18/VI), estabelece-se a incidência do imposto de selo sobre arrematações de imóveis das autarquias locais.

Estando em causa a aquisição de imóveis, o acto não pode ser dissociado do efeito jurídico a que a arrematação se destina, que é a transmissão da propriedade do imóvel arrematado.

A arrematação a que se refere o dito artigo 15º tem de ser, pois, um acto de que deriva a transmissão da propriedade do bem arrematado.

E assim, se se concluir que a propriedade não se transmitiu pela «arrematação» referida, afastada estará a incidência de imposto de selo.

É sabido que a lei prevê a possibilidade de as Câmaras Municipais utilizarem a hasta pública para venda de bens imóveis do seu património – artigos 39º, 2, i), e 51º, 1, f, do D.L. n.º 100/84, de 29/III -, não prevendo, porém, a sua sujeição ao regime do processo civil ou a qualquer outro.

In casu, a hasta pública em referência regia-se por Regulamento adrede aprovado e publicado – cfr. alínea A) do probatório.

Nele se referia expressamente (cfr. itens II – I e IV – I e 2) que a Câmara se reservava o direito de não alienar o imóvel a quem fizesse o maior lanço e que a alienação definitiva seria feita pela Câmara Municipal em reunião. E disto foi a licitante “José Gomes, Lda.” informada no acto – alínea B), 2ª parte.

Como assim, até à deliberação do Executivo Municipal referida em C) do probatório, não houve aceitação da proposta de compra dos terrenos em causa pela importância de 54.000.000\$00.

Nestas condições, não é possível considerar efectuada a transmissão com a hasta pública em foco, já que bastava que a Câmara Municipal viesse a não deliberar a efectivação da alienação para ela não se ter operado.

Antes da sobredita deliberação camarária inexistia «arrematação» (forma de aquisição de bens). Tão-só, um projecto de arrematação, sendo que o artigo 15º da T.G.I.S. faz incidir imposto de selo sobre arrematações realizadas, não sobre arrematações hipotéticas, eventuais.

E nem se diga que a hasta pública em causa, conjugada com a posterior aceitação do valor máximo oferecido, constitui, em bloco, um acto de arrematação.

Desde logo, no Regulamento cujas normas regiam tal hasta pública estava previsto que na sequência da deliberação camarária de alienação fosse celebrada escritura de compra e venda do imóvel, como veio a suceder – cfr. alínea E) do probatório.

Neste contexto, tal decisão colegial tem de ser interpretada como uma simples aprovação de alienação pelo valor do maior lanço oferecido. De modo algum, como adjudicando o imóvel à ofertante.

E, assim, a transmissão da propriedade que, como se viu, não ocorreu aquando da hasta pública, também não se efectivou com a deliberação camarária aludida.

Acresce que, atentando no artigo 15 da T.G.I.S., redacção mencionada, constatamos que em todas as situações se pressupõe que é no acto da praça que é aceite o preço proposto em hasta pública, e não em momento posterior.

Destarte, a situação dos autos, em que, repete-se, tal aceitação era necessariamente posterior ao acto da praça, não cai no âmbito de aplicação de tal norma.

Neste sentido, o acórdão desta Secção de seis do corrente, recurso n.º 19.639, seguido de perto, quando não transcrevemos.

Aliás, já no acórdão de 21 de Março de 1979, rec. n.º 1314, se entendeu que a hasta pública dos bens imóveis próprios das câmaras municipais “cifra-se, no fim de contas, numa mera licitação”. “A obrigatoriedade da hasta pública visa, sem dúvida, o objectivo de se conseguir o preço mais elevado e de patentear a ausência de conluios entre

as vendedoras e os adquirentes". E mais à frente se realça que "não pode a acta de deliberação da adjudicação tomar-se como o documento que formaliza o contrato de compra e venda em hasta pública dos bens imóveis das câmaras municipais". E nesse arresto se conclui, também, que é de exigir a escritura pública como formalidade "ad substantiam" da venda em hasta pública de bens municipais.

Em seguimento do exposto, accorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido e anulando-se a impugnada liquidação.

Sem custas, neste Supremo Tribunal e nas instâncias.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — Fui presente. *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Repetição de citação para a execução - Nulidade - Não renovação do acto nulo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A lei processual não permite duas citações da mesma pessoa, no mesmo processo, para os termos da execução;*
- II — Num caso desses, a segunda citação é um acto que a Lei não admite e que pode ter influência na decisão de causa, por poder abrir novamente a via judiciária;*
- III — Se foram feitas duas citações da mesma pessoa, no mesmo processo e para o mesmo efeito, vale a citação que foi feita em primeiro lugar;*
- IV — Se a via judiciária se tiver aberto com a primeira citação e fechado por falta de oposição à execução fiscal dentro do prazo legal, essa via não se pode abrir de novo em virtude de uma citação nova, feita com base legal;*
- V — Tendo precluído o direito de deduzir oposição por se ter esgotado o prazo legal para o efeito, em homenagem ao principio de eventualidade ou da preclusão não pode começar a correr novamente esse prazo, por efeito de um erro da Administração Fiscal que fez uma nova citação, acto que a Lei não permite.*
- VI — Esta doutrina colhe-se do espirito dos art's 201º, nº 1, 208º, 198º, nº 3, e 675º, nº 2, do CPC.*

Recurso n.º 21.094. Recorrente: Maria Judite Tavares Dias; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em incompetência da Repartição de Finanças da Mealhada e em abuso do direito, a executada MARIA JUDITE TAVARES DIAS, residente em Tamengos, 3780 Anadia, deduziu

oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela Caixa Geral de Depósitos.

Por despacho de fls. 63 a 65, foi a oposição rejeitada liminarmente, pelo facto de ter sido apresentada depois do prazo legal, para além de se ter considerado que não fora invocado qualquer fundamento legal de oposição.

Não se conformando com este despacho, a oponente recorreu para este STA, apresentado as seguintes conclusões da sua alegação:

1.^a A recorrente foi efectivamente citada para deduzir oposição em 27 de Setembro de 1995;

2.^a O prazo de dedução da oposição terminava em 26.10.95;

3.^a A petição de oposição deu entrada na Repartição de Finanças de Mealhada no dia 26 de Outubro de 1995 e conseqüentemente dentro do prazo legal;

4.^a Assim haverá de ser julgado como tempestivamente deduzida, passando-se de seguida à apreciação do respectivo mérito.

5.^a A Douta Decisão recorrida violou além do mais as normas constantes dos artigos 6.^o da Convenção Europeia dos Direitos do Homem; 8.^o e 13.^o da Constituição da República e 285.^o do Código de Processo Tributário, devendo ser revogada e conseqüentemente, deverão os Autos baixar à primeira instância para apreciação do mérito. Por assim ser de Lei e de plena JUSTIÇA!

Concedido o apoio judiciário à recorrente, a Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D^o PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a oposição é intempestiva, sendo certo que a 1.^a instância assentou a sua decisão nos seguintes factos:

a) sob o n.^o 0116-95/1000543 corre termos na RFM um processo de execução contra a ora oponente e o seu ex-marido para cobrança coerciva da quantia de 973.355\$00, proveniente de dívida à CGD (cfr. o n.^o 1 da informação de fls. 54/55 e os documentos de fls. 24 a 37);

b) a Executada foi citada pessoalmente para os termos da execução em 7 de Outubro de 1992 (cfr. o n.^o 4 da referida informação e cópia da certidão de citação, a fls. 42);

c) por despacho de 15 de Setembro de 1995, o Chefe da RFM ordenou a penhora de 1/4 do vencimento da Executada (cfr. o n.^o 5 da mesma informação e cópia do referido despacho a fls. 50 v.^o);

d) a entidade pagadora do vencimento da Executada foi notificada para efectuar os pertinentes descontos e respectivo depósito por carta registada com A/R, que foi devolvido assinado com data de 25 de Setembro de 1995 (cfr. cópia da carta e do A/R referidos, a fls. 51, frente e verso);

e) também com data de 25 de Setembro de 1995 a RFM redigiu uma carta dirigida à Executada, intitulada "CITAÇÃO" na qual, para além de dar conhecimento da penhora dita em c) e do demais que aí consta, consignou o seguinte: «Assim, fica V. Exa por este meio citado de que poderá, querendo, no prazo de vinte (20) dias a contar da assinatura do aviso de recepção, deduzir OPOSIÇÃO, requerer a DAÇÃO EM PAGAMENTO» (cfr. cópia dessa carta a fls. 52);

f) em 27 de Setembro de 1995 e nessa mesma carta, a RFM lavrou certidão do seguinte teor: «E de como ficou ciente de todo o conteúdo da presente citação, do prazo nela estabelecido e de como recebeu cópia, vai assinar», seguindo-se a data e a assinatura da Executada

(cfr. a referida cópia da carta, a fls. 52, *maxime* a certidão lavrada no seu canto inferior esquerdo);

g) em 26 de Outubro de 1995 a Executada fez dar entrada na RFM a petição inicial destes autos (cfr. a petição inicial remetida por telecópia, a fls. 273, e o carimbo de entrada que lhe foi apostado abaixo do cabeçalho).

A questão que é objecto do presente recurso é a de saber se, tendo ocorrido uma citação para a execução fiscal sem ter sido deduzido oposição tempestivamente, pode estar ser deduzida na sequência de uma segunda citação para a mesma execução.

Nos termos do artº 285º, nº 1, al. a), do Código do Processo Tributário, A OPOSIÇÃO PODE SER DEDUZIDA NO PRAZO DE 20 DIAS A CONTAR DA CITAÇÃO PESSOAL OU, NÃO A TENDO HAVIDO, DA PRIMEIRA PENHORA.

Resultado da matéria de facto dada como assente pela 1ª instância que a recorrente foi citada pessoalmente para os termos da execução em 7 de Outubro de 1992 (al. b), que em 2.9.95 o Fisco enviou uma carta à recorrente, intitulada citação, na qual se escreveu: "Assim, fica Vª Exª por este meio citado de que poderá, querendo, no prazo de vinte dias (20) a contar da assinatura do aviso de recepção, deduzir OPOSIÇÃO, requerer a DAÇÃO EM PAGAMENTO" (al. e), e que a oposição deu entrada em 26.10.95 (al. g).

Num caso destes, para efeitos de contagem do prazo para deduzir a oposição à execução, vale a primeira ou a segunda citação?

A Lei não permite duas citações da mesma pessoa para os termos da execução fiscal.

Quando o Fisco fez a segunda citação, praticou um acto que a Lei não admite, o qual pode ter influência na decisão da causa (com um novo prazo de oposição pode-se alterar o resultado da causa). Por isso, foi praticada uma nulidade de processo ou de acto processual (artº 201º, nº 1, do CPC).

Ao receber a oposição fora do prazo, contado da primeira citação, foi praticada uma nulidade, pois a Lei não o admite.

Ora, nos termos do artº 208º do CPC, O ACTO NULO NÃO PODE SER RENOVADO SE JÁ EXPIROU O PRAZO DENTRO DO QUAL DEVIA SER PRATICADO, EXCEPTUANDO-SE O CASO DE A RENOVAÇÃO APROVEITAR A QUEM NÃO TENHA RESPONSABILIDADE NA NULIDADE COMETIDA.

Se já tinha expirado o prazo para apresentação da oposição — prazo esse contado da primeira citação — não se podia renovar esse prazo. Excepcionalmente a lei permite a renovação do prazo se o beneficiário não teve responsabilidade na nulidade cometida. Mas, no caso, a recorrente teve responsabilidade na nova citação, pois se tivesse, em tempo oportuno e legal, deduzido oposição, não teria sido feita a segunda citação.

Assim, a apresentação da oposição fora do prazo não pode ser renovada, pois já tinha expirado o prazo para a sua apresentação. E se esse prazo já tinha expirado, a culpa foi da recorrente que não foi diligente na defesa dos seus direitos dentro do prazo legal.

Se considerarmos que a primeira citação foi nula, como a recorrente não reclamou contra essa nulidade ela ficou sanada, pelo que o Fisco não podia fazer a segunda citação, pois já tinha expirado o prazo para a fazer (5 dias a contar da citação feita em primeiro lugar).

Não tem aqui aplicação o disposto no artº 198º, nº 3, do CPC, nos termos do qual se a irregularidade consistir em se ter indicado para a defesa prazo superior ao que a lei concede, deve a defesa ser admitida

dentro do prazo indicado. É que não foi indicado prazo superior ao que a lei concede, mas foi repetido o acto de citação, o que é coisa diferente.

Nos termos do artº 675º, nº 2, do CPC, quando, dentro do mesmo processo houver duas decisões que versem sobre a mesma questão concreta da relação processual de modo contraditório, cumpre-se a que passou em julgado em primeiro lugar. Ora, por maioria de razão se as duas decisões forem no mesmo sentido deve-se cumprir e deve valer a primeira. Se as duas decisões forem no mesmo sentido, a segunda é a mera confirmação da primeira. A mesma regra se deve aplicar aos casos de, dentro do mesmo processo, serem feitas duas citações, caso em que deve valer apenas a primeira.

Ora, resulta de todas estas disposições da lei processual que havendo duas citações da mesma pessoa, relativamente ao mesmo acto e no mesmo processo, para efeitos de prazo para deduzir oposição deve valer a primeira citação.

Se a via judiciária se tiver aberto e fechado por falta de oposição dentro do prazo legal, não é lícito abrir novamente a via judiciária. Caso contrário, o processo não era um processo justo e leal, mas uma balbúrdia processual.

Por todas estas razões, o despacho recorrido está de acordo com a lei.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custos pela recorrente, com 50% de procuradoria, ainda que beneficie de apoio judiciário.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Prazo de oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

É de 120 dias o prazo para a oposição (art. 285ºnº 1, do C.P.T.).

Recurso nº 21.154. Recorrente: Domingos Amorim da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Almeida Lopes.

Com base em ter sido decretada a falência da executada e não ter a Fazenda Pública reclamado os seus créditos no processo de falência, o contribuinte DOMINGOS AMORIM DA SILVA, residente na Rua Daniel dos Santos, 1D, V. N. Famalicão, após a execução fiscal reverter contra si e ter sido citado, veio deduzir oposição à execução fiscal que corria termos pela 1ª Repartição de Finanças de V. N. Famalicão com o nº 0450-95/900012.7.

Com fundamento em extemporaneidade, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Braga rejeitou a oposição, por sentença de fl. 18-v.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o oponente para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

A - O título executivo (certidão de relaxe) tem como devedor a sociedade A. Lopes Sousa & C^a Ld^a.

B - O recorrente não é aquela sociedade.

C - O nome e domicílio do devedor é requisito essencial do título executivo (art^o 249^o do CPT).

D - O recorrente não é devedor daqueles impostos.

E - A falta de requisitos essenciais do título executivo resulta na nulidade insanável do processo (art^o 251^o, n^o 1, al. b), do CPT).

F - Tal nulidade não é suprida pelo facto de se estar perante um processo de reversão.

G - Não existe qualquer título executivo contra o recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O D^o PGA emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

São os seguintes os factos provados:

O recorrente foi citado pessoalmente, como revertido na execução fiscal, em 11.4.95 e a oposição deu entrada em 13.12.95.

Nos termos do art^o 285^o, n^o 1, do C.P.T. a oposição deve ser deduzida no prazo de 20 dias a contar dos eventos aí referidos.

Ora, a recorrente deixou passar o prazo legal — de 11.4.95 a 13.12.95.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Condições do chamamento dos responsáveis subsidiários. Reversão.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas impostos ou de contribuições à Segurança Social, é uma responsabilidade subsidiária, o que significa que aqueles só poderão ser chamados ao pagamento das dívidas destas quando houver incumprimento e não houver outra forma de os credo-*

res obterem pagamento que não seja à custa do património daqueles responsáveis.

- 2 — *A lei só permite a reversão de uma execução fundada naquela responsabilidade quando o património da sociedade se tenha inteiramente executado (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida em bens cujo valor esteja predeterminado e estes sejam de valor inferior ao da dívida exequenda.*

Recurso n.º 21.366. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Rogério Francisco do Couto; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis (por vencimento).

O Representante da Fazenda Nacional inconformado com a sentença proferida pelo S Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgou procedente esta oposição com fundamento na ilegitimidade dos oponentes, por a reversão ter sido ordenada sem que mostrassem executados todos os bens da sociedade originalmente devedora, dela vem interpor este recurso pedindo a sua revogação.

Rematando o seu discurso alegatório o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - Na vigência do CPCI (art. 146) a reversão só era viável depois de ter procedido à liquidação do bens do património do devedor originário.

2 - O CPT (art. 239º, n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens” que a “insuficiência do património do devedor”.

3 - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque, no seu entender, não são a mesma coisa.

4 - O Sr. Juiz *a quo* ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor, não fez a interpretação correcta da lei actualmente vigente.

Os recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a lei só permite a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários com o fundamento na “insuficiência do património do executado” quando houver comprovação dessa insuficiência e esta só se alcança após a liquidação do património do devedor originário.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Ex.^{mos}. Juizes Adjuntos cumprir decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) corre termos pela 4ª RFSMF sob o n.º 000577.0/91, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos. SARL”, ao qual foram apensados outros e que prossegue para cobrança coerciva da quantia de 22.377.207\$00 e acrescido (cfr. cópias das capas desses processo e de diversas partes dos mesmos, de fls. 65 a 121 e 140 a 171, *maxime* cópia das certidões de relaxe a fls. 66 a 73, 90 a 93, 95, 98, 101 a 103);

b) essas execuções foram instauradas com base em certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado provenientes de IVA dos anos de

1990 e 1991 (cfr. cópia das certidões de relaxe a fls. 66 a 73, 90 a 93, 95, 98, 101 a 103);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329 818 767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 52/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, *maxime* o seu art. 6.º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4.ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n.º 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 75 a 79);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em várias processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradarão física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro» (cfr. cópia da citada informação a fls. 90);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª. RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Sñrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e sendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar» (cfr. cópia do despacho a fls. 91);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui a herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)), seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 101 a 107, 108 a 114 e 115 a 121);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª. RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas

da firma indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL.(...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstas na lei. solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 92, 95 a 98);

r) em cumprimento desses mandados os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 94, 97 e 100);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995(cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i. a fls. 2)

III

Fixados os factos é altura de analisarmos o direito.

1. - A sentença de que se recorre julgou procedente esta oposição com o fundamento de que não tendo sido “ainda vendidos os bens penhorados à sociedade originária devedora não podia a execução ter revertido contra os responsáveis subsidiários” e, nessa conformidade, considerou que estes eram partes ilegítimas e que era ilegal o despacho que ordenara a reversão contra eles.

Neste recurso defende-se que aquele julgamento é errado por os factos aqui em causa terem ocorrido já no domínio do CPT e este - ao contrário do que acontecia com o revogado CPCl - admitir a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários sem que se tenha de excutir previamente o património da sociedade originariamente devedora.

A tese do Recorrente é, pois, a de que o art. 239º, n.º 2 do CPT, ao contrário do que sucedia com o art. 146º do CPCl, permite que a execução reverta contra os responsáveis subsidiários logo que se verifique que o património da sociedade devedora é insuficiente para solver os seus débitos.

E, sendo assim, e sendo que o Sr. Juiz defendeu a sua decisão no errado convencimento de que o despacho de reversão pressupunha a excussão prévia do património da originária devedora, deve a sentença recorrida ser revogada.

A questão que reclama a nossa decisão é, assim, a de saber se a alteração trazida pelo novo CPT ao regime de reversão previsto no CPCl foi a de retirar aos responsáveis subsidiários o privilégio da excussão prévia do património da sociedade originariamente devedora e a de permitir que, independentemente dessa excussão, os mesmos pudessem ser chamados ao pagamento da quantia exequenda logo que aquele se mostrasse insuficiente para solver os seus débitos.

Vejamos, pois.

2. - O art. 146º do revogado CPCl prescrevia que a execução fiscal poderia reverter contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda “na falta de bens penhoráveis” da originária devedora.

Tratava-se de um preceito de natureza substantiva que fixava os pressupostos em que assentava a responsabilidade subsidiária e que previa as condições em que ela podia operar.

E, com base nele, era unanimemente considerado não ser lícito ao credor desencadear o mecanismo da reversão e pretender pagar-se à custa do património do responsável subsidiário enquanto o património do originário devedor não se tivesse esgotado e essa exaustão não estivesse demonstrada no processo. A prévia excussão do património do devedor era, assim, tida como condição necessária da reversão e como um privilégio daquele. - vd. Acs. deste Tribunal de 27/9/95, Ap. ao Diário da República de 30/9/97, pg. 809, de 6/3/96, Rec. n.º 15.866, e de 12/2/98, Rec. n.º 21.383, e A. J. Sousa e J. S. Paixão, CPCI Anotado, notas ao art. 146.

Com base em tal norma os responsáveis subsidiários eram vistos como fiadores legais dos originários devedores que, por isso, só podiam ser chamados ao pagamento das dívidas destes quando se mostrasse excutido o património do devedor. - vd. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal", pg. 285 e segs. e, entre outros, os Acs. deste Tribunal de 8/6/88, in AD. 322/1241 e de 6/3/96, Rec. n.º 15866.

Não bastava, assim, como pressuposto da reversão, a penhora de todo o património do devedor originário, uma vez que se entendia que aquele não ficava esgotado com a realização da penhora (visto o devedor continuar proprietário dos bens, apesar dela), sendo necessária também a sua venda ou adjudicação.

Deste modo, e enquanto essa venda ou adjudicação não se concretizassem, não se poderia saber se os bens penhorados bastavam, ou não, para pagar a dívida exequenda e em que medida é que se traduzia a sua eventual insuficiência. Ou seja, até à realização desses actos não se poderia afirmar com segurança que o credor não tinha uma garantia de pagamento através do património do devedor.

A venda ou adjudicação dos bens penhorados eram, pois, as únicas realidades a dar certeza à excussão do património do devedor originário e a poderem permitir o desencadear do mecanismo da reversão.

Tais actos eram os únicos a poderem determinar o momento em que se poderia dizer que estava verificada aquela excussão e a permitir dizer se estavam reunidos os pressupostos necessários à prolação do despacho da reversão. - vd. o já citado Ac. de 8/6/88.

O direito à prévia excussão do património do devedor principal constituía, assim, um direito fundamental do responsável subsidiário que, com esse fundamento, podia obstar à penhora dos seus bens enquanto o património daquele não estivesse totalmente esgotado.

3. - O novo CPT, todavia, veio dar uma redacção diferente ao artigo correspondente àquele art. 146, de tal forma que, de acordo com o que hoje se dispõe, "o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários não depende unicamente da "falta de bens penhoráveis", mas da "verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e do acrescidos (vd. n.º 2 do art. 239 do CPT).

De igual modo, e concordantemente, o art. 245 do mesmo diploma dispõe que "na falta ou insuficiência de bens do originário devedor a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários".

Ou seja, à luz da nova lei o regime da reversão é mais abrangente do que o previsto no art. 146º do CPCI, pois prevê que o mesmo possa operar não só quando inexistam bens penhoráveis no património do devedor (como acontecia anteriormente), mas também quando os existentes são insuficientes para a satisfação da dívida e do acrescido.

A redacção dada a tais preceitos - que são os disciplinadores das condições e do momento do chamamento dos responsáveis subsidiários -

rios ao pagamento da quantia exequenda - conduziu a que parte da doutrina e jurisprudência viessem defender que a partir da entrada em vigor do novo CPT "a reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acréscido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executados". - vd. L. Guerreiro e S. Mateus, CPT, em nota ao art. 239 e Acs. deste Tribunal de 12/2/97, Rec. n.º 21300 e de 29/4/98, Rec. n.º 21.375.

Doutrina e jurisprudências essas em que o Recorrente se revê, já que, como defende, se o legislador quis alterar a lei foi porque quis que dar um novo conteúdo ao regime da reversão, que esse novo conteúdo foi no sentido da transcrita anotação e que essa vontade tem de ser respeitada.

Vejamos, pois, se assim é.

4. - Não há dúvida que a primeira constatação que se recolhe da leitura do novo texto legal e da sua comparação com o revogado art. 146º do CPCI é a de que as suas redacções não são coincidentes e que essa diferente redacção sugere que o legislador quis dar um novo conteúdo ao regime da responsabilidade subsidiária, de forma a acabar com a obrigatoriedade da excussão prévia do património do devedor como condição da reversão.

Se essa não tivesse sido a intenção do legislador, parece poder pensar-se que não haveria razões que justificassem a alteração do novo texto legal.

E se assim foi, isto é, se o legislador quis modificar os pressupostas da reversão contra os responsáveis subsidiários de modo a reforçar a sua garantia de cobrança das dívidas exequendas, não há dúvida de que essa vontade deve ser respeitada.

Só que essa interpretação literal esbarra contra princípios fundamentais da responsabilidade de que falamos, o que nos deve levar a não cingirmos a nossa interpretação à letra da lei, mas a reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições do tempo em que é aplicada". - vd. art. 9º, n.º 1 do C. Civil.

Na verdade, e como é sabido, a responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social é, face ao que se dispõe nos arts. 16º do CPCI, 13º do DL 103/80, único do DL 68/87 e no art. 13º do CPT, uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade.

Isso significa que aqueles responsáveis apenas poderão ser chamados ao referido pagamento quando as sociedades originariamente devedoras não cumprirem, voluntária ou coercivamente, a sua obrigação de pagamento e as dívidas que se executam não encontrem outra forma de serem pagas que não seja à custa do património daqueles responsáveis.

Faz, assim, parte da essência jurídica da responsabilidade subsidiária a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação ao responsável subsidiário enquanto não houver certeza de que as forças do originário devedor são insuficientes para o cumprimento da obrigação.

Se assim é teremos de concluir que enquanto não se der a excussão do património do primeiro responsável não se poderá chamar ao pagamento das dívidas deste o responsável subsidiário,

De contrário essa responsabilidade subsidiária passaria a ser uma responsabilidade solidária, ficando o segundo devedor em plano de

igualdade com o devedor principal e passaria a poder chamar-se, simultânea e conjuntamente, o devedor principal e o responsável subsidiário ao cumprimento integral das dívidas exequendas. - vd. art. 497º do C. Civil.

Ora a Lei não quis isso e, porque o não quis, é que, como decorre dos citados dispositivos, sempre estabeleceu para os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada um regime de responsabilidade subsidiária e não um regime de responsabilidade solidária.

O exposto evidencia, só por si, que a interpretação literal do n.º 2 do citado art. 239º do CPT defendida pelo Recorrente - de acordo com a qual é admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários ainda antes de executado o património do devedor principal, para tanto bastando que este se mostre insuficiente para o pagamento das dívidas - é conflituante com o disposto nos referidos preceitos, visto transformar em solidária uma responsabilidade que a lei quis subsidiária.

Ou seja, uma tal interpretação viola o disposto na citada legislação.

E este conflito entre normas impõe que, em obediência ao disposto no art. 9º, n.º 1 do CC, se proceda a uma interpretação que recorrendo a outros elementos para além da letra da lei, permita conciliar as normas conflituantes, o que no presente vale por dizer que se harmonize o que se dispõe no art. 239º, n.º 2 com as regras dos referidos diplomas, visto a força jurídica e o valor legal de todas elas ser igual.

5. - Já se sabe que o n.º 2 do art. 239º do CPT permite o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários pela dívida exequenda quando se verifique uma de duas circunstâncias:

a) inexistência de bens penhoráveis do devedor originário;

b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida e do acrescido.

A lei admite, assim, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não só quando no património do devedor originário já não existirem bens, mas também quando os bens existentes sejam insuficientes para o pagamento da quantia exequenda.

No tocante à interpretação do primeiro daqueles requisitos nenhuma dúvida se põe dada a clareza da situação.

Na verdade, de acordo com o que se dispõe na primeira daquelas alíneas a reversão só pode ter lugar quando houver a certeza de que o património do originário devedor já se esgotou e que este não dispõe de quaisquer bens susceptíveis de responderem pelo pagamento da dívida.

Só então, isto é, só havendo a certeza de que o devedor não tem bens que possam responder pelo pagamento da dívida é que se preenche o requisito referido na antecedente al. a) e se justifica o despacho de reversão.

Dito de outro modo, só colhida a certeza que o património do primeiro devedor está esgotado é que tem apoio legal a chamada do responsável subsidiário ao pagamento da dívida.

As dúvidas surgem quando se tem de interpretar o conteúdo do que se dispõe na mencionada al. b) e se tem de definir o que se deve entender por "insuficiência do património do devedor" e determinar quando é que esse requisito se mostra preenchido.

Com efeito, avaliar se bens penhorados são, ou não, suficientes para pagar a quantia exequenda é sempre um juízo subjectivo e, como tal, falível, pelo que nada de mais natural que se cometa um erro na formulação desse juízo, por melhores que sejam as colaborações que para ele concorram.

Daí que a resposta às dúvidas que se põem nessa formulação terão de convergir numa evidência: a de que a falada reversão só tem base legal quando - à semelhança do que acontece com o primeiro dos apontados requisitos - houver a certeza de que o património da executada é insuficiente para solver os seus débitos. Não basta, assim, a formulação de um juízo de valor que conclua pela manifesta insuficiência do património do executado para solver a quantia exequenda.

É necessário que se formule um juízo de certeza, que haja a certeza dessa insuficiência.

E quando é que isso acontece ?

Quando os únicos bens existentes no património do devedor sejam em dinheiro, em créditos de quantias em dinheiro ou em títulos de créditos e a penhora recair sobre eles. - vd. arts. 306º, 307º, 309º, 310º, 311º e 312º do CPT. - isto é, bens cujo valor seja certo e que não dependa de avaliação.

Na verdade, recaindo a penhora unicamente em bens dessa natureza é possível saber depois de a mesma realizada não só se o património do devedor esgotou as suas possibilidades de pagamento, mas também qual a medida exacta da parte da dívida que, apesar da penhora, ficará por pagar.

São essas as circunstâncias em que, apesar o património do principal não estar executado, é possível reverter a execução contra o responsável subsidiário.

Está, assim, encontrado o campo de aplicação da al. b) do n.º 2 do art. 239º do CPT.

6. - E esta interpretação permite resolver duas dificuldades que seriam inultrapassáveis se aderissemos à tese propugnada pelo Recorrente.

Com efeito, garantindo a lei ao revertido a possibilidade de pagar a dívida por que é responsável sem juros de mora nem custas, desde que esse pagamento se faça no prazo previsto para a oposição - art. 246º, n.º 3 do CPT - é imprescindível saber, no momento em que a reversão é ordenada, qual a parte exacta da dívida exequenda que compete ao revertido pagar, pois só assim este poderá aproveitar daquele benefício. - vd. Ac deste Tribunal de 29/4/98, Rec. n.º 21.381 e de 6/5/98.

Ou seja, no momento em que se notifica o revertido para pagar é necessário informá-lo do exacto montante que lhe cabe nesse pagamento.

Ora se se desconhecer o valor dos bens penhorados não se saberá qual o montante que o revertido tem de pagar e, desconhecendo-se esse valor, como é que esse pagamento poderá ser feito ?

Mas outra dificuldade surge se o entendimento a dar ao referido art. 239 não for aquele que aqui se defende.

Na verdade, se a execução reverter contra o responsável subsidiário e os bens deste forem penhorados a execução prosseguirá simultaneamente contra este e contra o executado principal respondendo todos os bens penhorados pelo pagamento da dívida, visto ser ilegal que realizada a penhora a execução prossiga apenas para venda dos bens do devedor principal ficando os pertencentes ao responsável subsidiário numa espécie de reserva. Se assim fosse estaríamos na presença de um "arresto processual preventivo" sem qualquer cobertura legal. - vd. Ac deste Tribunal de 28/4/98, Rec. 21.834.

Imaginemos que chegada a fase da venda só os bens penhorados ao revertido obtinham propostas. Pergunta-se: nessa situação como proceder ? Vender-se-iam apenas os bens do revertido ou suspender-se-ia essa venda e marcar-se-ia novo dia para a venda dos bens do devedor

principal (art. 323º do CPT) ? E, vendendo-se tais bens que se faria aos bens do devedor originário se o produto realizado nessa venda fosse suficiente para pagar a quantia exequenda ? E como seria possível não os vender se os mesmos foram postos à venda ?

E como seria possível colocar no mesmo nível de responsabilidade dois sujeitos que a lei quis que respondem em níveis diferentes ? Mais, como será possível satisfazer a dívida exequenda à custa do património do responsável subsidiário deixando de fora o pertencente ao executado principal ?

As dúvidas que se colocaram são suficientemente impressivas e bem demonstrativas de que a interpretação propugnada pelo Recorrente não se mostra a melhor, pois que sendo meramente literal viola os princípios da responsabilidade subsidiária acima expostos.

Dai que não possa ser acolhida.

O que fica dito permite-nos concluir com segurança que a reversão contra os responsáveis subsidiários por dívidas de sociedades de responsabilidade limitada só é legal quando o património da devedora originária se tenha executado (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida exclusivamente em bens desta cujo valor esteja predeterminado e seja inferior ao da dívida exequenda (al. b) do apontado preceito).

Aplicando os princípios expostos à factualidade emergente do probatório de imediato se conclui que o Sr. Juiz *a quo* andou bem quando julgou esta oposição procedente, visto que o património penhorado à executada originária não era constituído por bens de valor predeterminado e ainda não fora ainda vendido, pelo que não havia a certeza que o mesmo fosse insuficiente para pagar a quantia exequenda.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa 20 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão*, parcialmente vencido pelas seguintes razões:

- Nada a opor à tese do acórdão quanto à dívida relativa ao ano de 1990, por lhe ser ainda aplicável, em matéria de reversão, o art. 146º do C.P.C.I..

- No tocante ao ano de 1991, entendi que se devia ordenar a ampliação da matéria de facto em ordem a, com rigor, situar a dívida no tempo, pois que, a partir de 1/Julho/1991, data da entrada em vigor do C.P.T., a reversão, a que alude o seu art. 239º, não depende da prévia execução do património do devedor originário, bastando a sua mera insuficiência para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Condições do chamamento dos responsáveis subsidiários. Reversão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social, é uma responsabilidade subsidiária, o que significa que aqueles só poderão ser chamados ao pagamento das dívidas destas quando houver incumprimento e não houver outra forma de os credores obterem pagamento que não seja à custa do património daqueles responsáveis.*
- 2 — *A lei só permite a reversão de uma execução fundada naquela responsabilidade quando o património da sociedade se tenha inteiramente executido (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida em bens cujo valor esteja predeterminado e estes sejam de valor inferior ao da dívida exequenda.*

Recurso n.º 21.376. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Costa Reis (por vencimento).

O Representante da Fazenda Nacional inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgou procedente esta com fundamento na ilegitimidade dos oponentes, por a reversão ter sido ordenada sem que mostrassem executido todos os bens da sociedade originalmente devedora, dela vem interpor este recurso pedindo a sua revogação.

Rematando o seu discurso alegatório o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - Na vigência do CPCI (art. 146) a reversão só era viável depois de deter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

2 - O CPT (art. 239º n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens” quer a “insuficiência do património do devedor.”

3 - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque, em seu entender, não são a mesma coisa.

4 - O Sr. Juiz *a quo* ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão antes de ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor, não fez a interpretação correcta da lei actualmente vigente.

Os recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a lei só permite a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários com o fundamento na “insuficiência do património do executado” quando houver comprovação dessa insuficiência e esta só se alcança após a liquidação do património do devedor originário.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o n.º 100417.4/93 um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto &

Filhos, SARL” para cobrança coerciva da quantia de 23.940.096\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, bem como do que lhe foi apensado de fls. 65 a 71 e 90 a 121, *maxime* a cópia das certidões de dívida de fls. 66, 69 e 70);

b) essa execução e a que lhe foi apensada foram instauradas com base em certidões de dívida das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora dos anos de 1992 e 1993 (cfr. cópia das certidões de dívida de fls. 66, 69 e 70);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.318.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada restaurou no Tribunal judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, *maxime* o seu art. 6.º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes pode-

res para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 75 a 79);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largas milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas com o tempo, e consequentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro» (cfr. cópia da citada informação a fls. 90);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Snrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos de DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar» (cfr. cópia do despacho a fls. 91);

p) em cumprimento desse Despacho, em 3 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)), seguindo-

-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora, a fls. 101 a 107, 108 a 114 e 115 a 131);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos. SARL. (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 92, 95 e 98);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas as certidões a fls. 94, 97 e 100);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i., a fls. 2).

III

Fixados os factos é altura de analisarmos o direito.

1 - A sentença de que se recorre julgou procedente esta oposição com o fundamento de que não tendo sido "ainda vendidos os bens penhorados à sociedade originária devedora não podia a execução ter revertido contra os responsáveis subsidiários" e, nessa conformidade, considerou que estes eram partes ilegítimas e que era ilegal o despacho que ordenara a reversão contra eles.

Neste recurso defende-se que aquele julgamento é errado por os factos aqui em causa terem ocorrido já no domínio do CPT e este - ao contrário do que acontecia com o revogado CPCI - admitir a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários sem que se tenha de excutir previamente o património da sociedade originariamente devedora.

A tese do Recorrente é, pois, a de que o art. 239º, n.º 2 do CPT, ao contrário do que sucedia com o art. 146º do CPCI, permite que a execução reverta contra os responsáveis subsidiários logo que se verifique que o património da sociedade devedora é insuficiente para solver os seus débitos.

E, sendo assim, e sendo que o Sr. Juiz defendeu a sua decisão no errado convencimento de que o despacho de reversão pressupunha a excussão prévia do património da originária devedora, deve a sentença recorrida ser revogada.

A questão que reclama a nossa decisão é, assim, a de saber se a alteração trazida pelo novo CPT ao regime de reversão previsto no CPCI foi a de retirar aos responsáveis subsidiários o privilégio da excussão prévia do património da sociedade originariamente devedora e a de permitir que, independentemente dessa excussão, os mesmos pudessem ser chamados ao pagamento da quantia exequenda logo que aquele se mostrasse insuficiente para solver os seus débitos.

Vejamos, pois.

2 - O art. 146º do revogado CPCI prescrevia que a execução fiscal poderia reverter contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda "na falta de bens penhoráveis" da originária devedora.

Tratava-se de um preceito de natureza substantiva que fixava os pressupostos em que assentava a responsabilidade subsidiária e que previa as condições em que ela podia operar.

E, com base nele, era unanimemente considerado não ser lícito ao credor desencadear o mecanismo da reversão e pretender pagar-se à custa do património do responsável subsidiário enquanto o património do originário devedor não se tivesse esgotado e essa exaustão não estivesse demonstrada no processo. A prévia excussão do património do devedor era, assim, tida como condição necessária da reversão e como um privilégio daquele. - vd. Acs. deste Tribunal de 27/9/95, Ap. ao Diário da República de 30/9/97, pg. 809, de 6/3/96, Rec. n.º 15.866, e de 12/2/98, Rec. n.º 21.383, e A. J. Sousa e J. S. Paixão, CPCI Anotado, notas ao art. 146.

Com base em tal norma os responsáveis subsidiários eram vistas como fiadores legais dos originários devedores que, por isso, só podiam ser chamados ao pagamento das dívidas destes quando se mostrasse excutido o património do devedor. - vd. Cardoso da Costa, "Curso de Direito Fiscal", pg. 285 e segs. e, entre outros, os Acs. deste Tribunal de 8/6/88, in AD. 322/1241 e de 6/3/96, Rec. n.º 15866.

Não bastava, assim, como pressuposto da reversão, a penhora de todo o património do devedor originário, uma vez que se entendia que aquele não ficava esgotado com a realização da penhora (visto o devedor continuar proprietário dos bens, apesar dela), sendo necessária também a sua venda ou adjudicação.

Deste modo, e enquanto essa venda ou adjudicação não se concretizassem, não se poderia saber se os bens penhorados bastavam, ou não, para pagar a dívida exequenda e em que medida é que se traduzia a sua eventual insuficiência. Ou seja, até à realização desses actos não se poderia afirmar com segurança que o credor não tinha uma garantia de pagamento através do património do devedor.

A venda ou adjudicação dos bens penhorados eram, pois, as únicas realidades a dar certeza à excussão do património do devedor originário e a poderem permitir o desencadear do mecanismo da reversão.

Tais actos eram os únicos a poderem determinar o momento em que se poderia dizer que estava verificada aquela excussão e a permitir dizer se estavam reunidos os pressupostos necessários à prolação do despacho da reversão. - vd o já citado Ac de 8/6/88.

O direito à prévia excussão do património do devedor principal constituía, assim, um direito fundamental do responsável subsidiário que, com esse fundamento, podia obstar à penhora dos seus bens enquanto o património daquele não estivesse totalmente esgotado.

3 - O novo CPT, todavia, veio dar uma redacção diferente ao artigo correspondente àquele art. 146, de tal forma que, de acordo com o que hoje se dispõe, "o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários" não depende unicamente da "falta de bens penhoráveis", mas da "verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e do acrescido" (vd. n.º 2 do art. 239 do CPT).

De igual modo, e concordantemente, o art. 245 do mesmo diploma, dispõe que “na falta ou insuficiência de bens do originário devedor a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários”.

Ou seja, à luz da nova lei o regime da reversão é mais abrangente do que o previsto no art. 146º do CPCI, pois prevê que o mesmo possa operar não só quando inexistam bens penhoráveis no património do devedor (como acontecia anteriormente), mas também quando os existentes são insuficientes para a satisfação da dívida e do acrescido.

A redacção dada a tais preceitos - que são os disciplinadores das condições e do momento do chamamento dos responsáveis subsidiários ao pagamento da quantia exequenda - conduziu a que parte da doutrina e da jurisprudência viessem defender que a partir da entrada em vigor do novo CPT “a reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executado”. - vd. L. Guerreiro e S. Mateus, CPT, em nota ao art. 239 e Acs. deste Tribunal de 12/2/97, Rec. n.º 21300 e de 29/4/98, Rec. n.º 21.375.

Doutrina e jurisprudências essas em que o Recorrente se já que, como defende, se o legislador quis alterar a lei foi porque quis que dar um novo conteúdo ao regime da reversão, que esse novo conteúdo foi no sentido da transcrita anotação e que essa vontade tem de ser respeitada.

Vejamos, pois, se assim é.

4 - Não há dúvida que a primeira constatação que se recolhe da leitura do novo texto legal e da sua comparação com o revogado art. 146º do CPCI é a de que as suas redacções não são coincidentes e que essa diferente redacção sugere que o legislador quis dar um novo conteúdo ao regime da responsabilidade subsidiária, de forma a acabar com a obrigatoriedade da excussão prévia do património do devedor como condição da reversão.

Se essa não tivesse sido a intenção do legislador, parece poder pensar-se que não haveria razões que justificassem a alteração do novo texto legal.

E se assim foi, isto é, se o legislador quis modificar os pressupostos da reversão contra os responsáveis subsidiários de modo a reforçar a sua garantia de cobrança das dívidas exequendas, não há dúvida de que essa vontade deve ser respeitada.

Só que essa interpretação literal esbarra contra princípios fundamentais da responsabilidade de que falamos, o que nos deve levar a não cingirmos a nossa interpretação à letra da lei, “mas a reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições do tempo em que é aplicada”. - vd. art. 9º, n.º 1 do C. Civil.

Na verdade, e como é sabido, a responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social é, face ao que se dispõe nos arts. 16º do CPCI, 13º do DL 103/80, único do DL 68/87 e no art. 13º do CPT, uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade.

Isso significa que aqueles responsáveis apenas poderão ser chamados ao referido pagamento quando as sociedades originariamente devedoras não cumprirem, voluntária ou coercivamente, a sua obrigação de pagamento e as dívidas que se executam não encontrem outra

forma de serem pagas que não seja à custa do patrimônio daqueles responsáveis.

Faz, assim, parte da essência jurídica da responsabilidade subsidiária a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação ao responsável subsidiário enquanto não houver certeza de que as forças do originário devedor são insuficientes para o cumprimento da obrigação.

Se assim é teremos de concluir que enquanto não se der a execução do patrimônio do primeiro responsável não se poderá chamar ao pagamento das dívidas deste o responsável subsidiário.

De contrário essa responsabilidade subsidiária passaria a ser uma responsabilidade solidária, ficando o segundo devedor em plano de igualdade com o devedor principal e passaria a poder chamar-se, simultânea e conjuntamente, o devedor principal e o responsável subsidiário ao cumprimento integral das dívidas exequendas. - vd. art. 497º do C. Civil.

Ora a Lei não quis isso e, porque o não quis, é que, como decorre dos citados dispositivos, sempre estabeleceu para os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada um regime de responsabilidade subsidiária e não um regime de responsabilidade solidária.

O exposto evidencia, só por si, que a interpretação literal do n.º 2 do citado art. 239º do CPT defendida pelo Recorrente - de acordo com a qual é admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários ainda antes de excutido o patrimônio do devedor principal, para tanto bastando que este se mostre insuficiente para o pagamento das dívidas - é conflituante com o disposto nos referidos preceitos, visto transformar em solidária uma responsabilidade que a lei quis subsidiária.

Ou seja, uma tal interpretação viola o disposto na citada legislação.

E este conflito entre normas impõe que, em obediência ao disposto no art. 9º, n.º 1 do CC, se proceda a uma interpretação que recorrendo a outros elementos para além da letra da lei, permita conciliar as normas conflitantes, o que no presente vale por dizer que se harmonize o que se dispõe no art. 239º, n.º 2 com as regras dos referidos diplomas, visto a força jurídica e o valor legal de todas elas ser igual.

5 - Já se sabe que o n.º 2 do art. 239º do CPT permite o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários pela dívida exequenda quando se verifique uma de duas circunstâncias:

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor originário;
- b) insuficiência do patrimônio do devedor para a satisfação da dívida e do acrescido.

A lei admite, assim, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não só quando no patrimônio do devedor originário já não existirem bens, mas também quando os bens existentes sejam insuficientes para o pagamento da quantia exequenda.

No tocante à interpretação do primeiro daqueles requisitos nenhuma dúvida se põe dada a clareza da situação.

Na verdade, de acordo com o que se dispõe na primeira daquelas alíneas a reversão só pode ter lugar quando houver a certeza de que o patrimônio do originário devedor já se esgotou e que este não dispõe de quaisquer bens susceptíveis de responderem pelo pagamento da dívida.

Só então, isto é, só havendo a certeza de que o devedor não tem bens que possam responder pelo pagamento da dívida é que se preenche o requisito referido na antecedente al. a) e se justifica o despacho de reversão.

Dito de outro modo, só colhida a certeza que o património do primeiro devedor está esgotado é que tem apoio legal a chamada do responsável subsidiário ao pagamento da dívida.

As dúvidas surgem quando se tem de interpretar o conteúdo do que se dispõe na mencionada al. b) e se tem de definir o que se deve entender por "insuficiência do património do devedor" e determinar quando é que esse requisito se mostra preenchido.

Com efeito, avaliar se bens penhorados são, ou não, suficientes para pagar a quantia exequenda é sempre um juízo subjectivo e, como tal, falível, pelo que nada de mais natural que se cometa um erro na formulação desse juízo, por melhores que sejam as colaborações que para ele concorram.

Dai que a resposta às dúvidas que se põem nessa formulação terão de convergir numa evidência: a de que a falada reversão só tem base legal quando - à semelhança do que acontece com o primeiro dos apontados requisitos - houver a certeza de que o património da executada é insuficiente para solver os seus débitos.

Não basta, assim, a formulação de um juízo de valor que conclua pela manifesta insuficiência do património do executado para solver a quantia exequenda.

É necessário que se formule um juízo de certeza, que haja a certeza dessa insuficiência.

E quando é que isso acontece ?

Quando os únicos bens existentes no património do devedor sejam em dinheiro, em créditos de quantias em dinheiro ou em títulos de créditos e a penhora recair sobre eles. - vd. arts. 306º, 307º, 309º, 310º, 311º e 312º do CPT. - isto é, bens cujo valor seja certo e que não dependa de avaliação.

Na verdade, recaindo a penhora unicamente em bens dessa natureza é possível saber depois de a mesma realizada não só se o património do devedor esgotou as suas possibilidades de pagamento, mas também qual a medida exacta da parte da dívida que, apesar da penhora, ficará por pagar.

São essas as circunstâncias em que, apesar o património do devedor principal não estar executado, é possível reverter a execução contra o responsável subsidiário.

Está, assim, encontrado o campo de aplicação da al. b) do n.º 2 do art. 239º do CPT.

6 - E esta interpretação permite resolver duas dificuldades que seriam inultrapassáveis se aderíssemos à tese propugnada pelo Recorrente.

Com efeito, garantindo a lei ao revertido a possibilidade de pagar a dívida por que é responsável sem juros de mora nem custas, desde que esse pagamento se faça no prazo previsto para a oposição - art. 246º, n.º 3 do CPT - é imprescindível saber, no momento em que a reversão é ordenada, qual a parte exacta da dívida exequenda que compete ao revertido pagar, pois só assim este poderá aproveitar daquele benefício. - vd. Ac deste Tribunal de 29/4/98, Rec. n.º 21.381 e de 6/5/98.

Ou seja, no momento em que se notifica o revertido para pagar é necessário informá-lo do exacto montante que lhe cabe nesse pagamento.

Ora se se desconhecer o valor dos bens penhorados não se saberá qual o montante que o revertido tem de pagar e desconhecendo-se esse valor, como é que esse pagamento poderá ser feito ?

Mas outra dificuldade surge se o entendimento a dar ao referido art.239 não for aquele que aqui se defende.

Na verdade, se a execução reverter contra o responsável subsidiário e os bens deste forem penhorados a execução prosseguirá simultaneamente contra este e contra o executado principal respondendo todos os bens penhorados pelo pagamento da dívida, visto ser ilegal que realizada a penhora a execução prossiga apenas para venda dos bens do devedor principal ficando os pertencentes ao responsável subsidiário numa espécie de reserva. Se assim fosse estaríamos na presença de um "arresto processual preventivo" sem qualquer cobertura legal. - vd Ac deste Tribunal de 28/4/98, Rec. 21.834.

Imaginemos que chegada a fase da venda só os bens penhorados ao revertido obtinham propostas. Pergunta-se: nessa situação como proceder? Vender-se-iam apenas os bens do revertido ou suspender-se-ia essa venda e marcar-se-ia novo dia para a venda dos bens do devedor principal (art. 323º do CPT)? E, vendendo-se tais bens que se faria aos bens do devedor originário se o produto realizado nessa venda fosse suficiente para pagar a quantia exequenda? E como seria possível não os vender se os mesmos foram postos à venda?

E como seria possível colocar no mesmo nível de responsabilidade dois sujeitos que a lei quis que respondem em níveis diferentes? Mais, como será possível satisfazer a dívida exequenda à custa do património do responsável subsidiário deixando de fora o pertencente ao executado principal?

As dúvidas que se colocaram são suficientemente impressivas e bem demonstrativas de que a interpretação propugnada pelo Recorrente não se mostra a melhor, pois que sendo meramente literal viola os princípios da responsabilidade subsidiária acima expostos.

Dai que não possa ser acolhida.

O que fica dito permite-nos concluir com segurança que a reversão contra os responsáveis subsidiários por dívidas de sociedades de responsabilidade limitada só é legal quando o património da devedora originária se tenha executado (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida exclusivamente em bens desta cujo valor esteja predeterminado e seja inferior ao da dívida exequenda (al. b) do apontado preceito).

Aplicando os princípios expostos à factualidade emergente do probatório de imediato se conclui que o Sr. Juiz *a quo* andou bem quando julgou esta oposição procedente, visto que o património penhorado à executada originária não era constituído por bens de valor predeterminado e ainda não fora ainda vendido, pelo que não havia a certeza que o mesmo fosse insuficiente para pagar a quantia exequenda.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* — *Fonseca Limão* (vencido, por entender que, no domínio do art. 239º do CPT, a reversão contra os responsáveis tributários não depende da prévia execução do património do devedor originário, bastando a sua mera insuficiência para a satisfação da dívida exequenda e acrescido). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Sisa — Autorização para avaliação. Elementos fundados para suspeitar do valor. Artº 57º do Código da Sisa.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A sisa não incide sobre o valor declarado mas sobre o valor por que os bens foram transmitidos, nos termos do artº 19º do CIMSISDD;*
- II — Só se pode autorizar uma avaliação dos prédios inscritos na matriz se houver elementos para suspeitar que o valor sobre que incidiu a sisa é inferior a não menos de 100.000\$00 ao preço por que os bens foram transmitidos;*
- III — Os elementos fundados de suspeita sobre o valor são indícios de que o valor sobre que incidiu a sisa (o declarado) é inferior em mais de 100.000\$00 ao preço verdadeiro ou efectivo da transacção;*
- IV — São elementos fundados de suspeita, ou indícios, a desproporção entre o valor declarado e o valor de mercado (5 vezes mais), o facto de comprador e vendedor serem sócios da firma que adquiriu o imóvel, e o facto de o valor venal do imóvel ser de 25.000.000\$00 quando o declarado foi de 5.000.000\$00;*
- V — Esta desproporção de valores é uma presunção violenta de falsa declaração sobre o valor;*
- VI — O prazo de 180 dias a que se refere o artº 57º do CIMSISDD — prazo para promover a avaliação dos bens transmitidos — conta-se desde a liquidação até à notificação do contribuinte para comparecer perante o chefe da repartição de finanças a fim de nomear louvado (artº 93º).*

Recurso n.º 21.462. Recorrente: Maria Teresa Silva & Associados - Sociedade de Advogados; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com base no facto de não terem sido respeitados os pressupostos constantes do § único do artº 57º do Código de Sisa, pois não bastam as meras suspeitas nem a divergência entre o valor declarado e o valor de mercado, ter havido alteração do critério seguido pela Administração Fiscal e não haver base legal para mandar proceder à avaliação, a contribuinte MARIA TERESA SILVA E ASSOCIADOS — Sociedade de Advogados, com sede na Rua António Aleixo, lote 28, apartamento 2142, Albufeira, impugnou judicialmente a liquidação adicional de sisa, imposto do selo e despesas liquidadas no processo de avaliação, referente ao prédio urbano sito nos Calços ou Cerro de Malpique, Rua António Aleixo, lote 28, freguesia e concelho de Albufeira, inscrito na respectiva matriz sob o artº 8130.

Pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 132 a 144, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro julgou a impugnação improcedente.

A contribuinte recorreu da sentença para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual, por acórdão de fls. 184 a 188, lhe negou provimento.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, concluindo do seguinte modo a sua alegação:

I - Não fora respeitados os pressupostos constantes do parágrafo único do artigo 57º do CIMSISDD.

II - O despacho do Exmo. Senhor Director Distrital de Finanças, autorizando a avaliação do prédio, tem como pressuposto factual a

divergência entre o valor declarado da transacção e o valor de mercado do mesmo prédio.

III - É posição uniforme da própria Direcção Geral da Contribuição e Impostos que os "*fundados elementos de suspeita*" a que alude o artigo 57º não são preenchidos como a mera suspeita de que se declarou um preço inferior ao real, nem se concretiza com a mera constatação de divergências entre o valor declarado e o valor de mercado.

IV - Foi violado não só o art. 57 do CIMSISDD, como ainda o princípio da igualdade do tratamento de todos os cidadãos perante a Lei e o princípio da certeza e da segurança do relacionamento dos particulares com os órgãos administrativos do Estado, ao sustentarem posição contrária àquela que sempre mantiveram, por um período superior a vinte anos, no domínio da mesma legislação — art. 57º do CIMSISDD.

V - A informação fornecida pela fiscalização da Repartição de Finanças concelhia de Albufeira está incorrectamente elaborada, e omite factos fundamentais para boa instrução da decisão.

VI - Não tendo sido possível saber outro preço por que o prédio foi transmitido, a não ser o que serviu de base à liquidação da sisa, também não era legalmente possível promover e autorizar a avaliação do imóvel.

VII - Donde resulta que a avaliação foi ordenada sem base legal.

VIII - A liquidação adicional da sisa operada com base no resultado da avaliação ordenada sem base legal, está ferida de ilegalidade, ocorrendo erro na determinação da matéria colectável.

IX - A prova de que há-de resultar a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, há-de ser não só a prova aduzida pelo impugnante, mas também pela Fazenda Nacional e sobretudo a prova que ao Juiz se impõe diligenciar.

X - Foi violada a norma do art. 57º do CIMSISDD, nomeadamente na parte em que fixa um prazo de 180 dias, a contar da liquidação, para a promoção da avaliação do bem.

X - Foi violada a norma legal consagrada no art. 121º do C.P.T.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão da 2ª Instância deve ser confirmado ou reformado, sendo certo que foi fixada a seguinte matéria de facto:

1 - Por escritura pública de 19.4.83 Maria Teresa de Jesus Silva comprou um talhão de terreno para construção urbana, pelo preço declarado de 256.375\$00 — vd. doc. de fls. 36 a 38 que aqui se dá como reproduzido.

2 - Nesse terreno foi edificado um prédio urbano.

3 - Por escritura de 10.3.89 Maria Teresa de Jesus Silva vendeu à impugnante o referido prédio urbano pelo preço declarado de 5.000.000\$00 — vd. fotocópia de fls. 20 a 24 que aqui se dá como reproduzida.

4 - Em 7.2.89 foi liquidada, com referência à transmissão referida no nº 3, a sisa de 5.000.000\$00, a que correspondeu o conhecimento nº 186/89 — doc de fls. 19 que aqui se considera integrado.

5 - Em 6.3.89 o Chefe da R.F. de Albufeira determinou que os S.F.T. averiguassem e informassem tudo o que pudesse interessar à transmissão referida no antecedente nº 3 — doc. de fls. 28 que se dá como reproduzido.

6 - Em 27.3.89 foi prestada a informação consubstanciada no doc. que constitui fls. 30 e vº., o qual aqui se dá como reproduzido.

7 - Na sequência dessa informação o Chefe da R.F. de Albufeira solicitou ao Director Distrital de Finanças de Faro autorização para, ao abrigo do artº 57 do C. Sisa, proceder à avaliação do prédio objecto da transmissão referida em 3 — vd. doc. de fls. 31 que se dá como reproduzido.

8 - Por despacho de 29.3.89, comunicado pelo officio nº 1973, de 30.3.89, o Director Distrital de Finança autorizou a solicitada avaliação — vd. doc. de fls. 32 que se dá por reproduzido.

9 - Em 3.5.95 realizou-se a avaliação ao prédio urbano em causa de que resultou, por unanimidade, o valor patrimonial de 24.570.000\$00 - doc. de fls. 101 que se dá como reproduzido.

10 - Em 19.9.95 foi a impugnante notificada do resultado da avaliação referida no nº anterior - vd. docs. de fls. 17, 18, 104 e 105 que se dão como reproduzidos.

11 - Por falta de pagamento foi feito o débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública da sisa adicional de 1.957.000\$00, bem como do imposto de selo de 156.560\$00, em 3.11.95.

12 - A vendedora Maria Teresa de Jesus Silva é sócia maioritária da impugnante.

2º Funcionamentos

A questão que é objecto do recurso é a de saber se o acto de autorização de avaliação, ao abrigo do disposto no § único do artº 57º do Código da Sisa, foi praticado havendo “elementos fundados para suspeita” que o valor sobre que incidiu a sisa era inferior a 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos.

A norma diz o seguinte:

“A AUTORIZAÇÃO PARA AVALIAÇÃO DE PRÉDIOS INSCRITOS NA MATRIZ SÓ DEVERÁ SER CONCEDIDA HAVENDO ELEMENTOS FUNDADOS PARA SUSPEITAR QUE O VALOR SOBRE QUE INCIDIU OU INCIDIRIA A SISA É INFERIOR EM 100 CONTOS, PELO MENOS, AO PREÇO POR QUE OS BENS FORAM TRANSMITIDOS (...)”.

Qual a razão de ser desta norma?

Com a sisa tributa-se o preço da coisa, o dinheiro que o comprador gastou no momento da aquisição, pelo que deve ser este, em princípio, o valor tributado.

O recurso à avaliação é um critério de emergência, aceite pela lei para os casos de não se conhecer com exactidão o preço de aquisição, tendo em conta que, em regra, o preço de aquisição nunca é inferior ao valor da coisa.

Mas, para se mandar fazer uma avaliação dos bens não basta o conhecimento de que o valor da coisa é superior ao preço declarado não corresponde, efectivamente, ao preço verdadeiro. A avaliação da coisa não é, em si mesma, um processo de determinação da realidade que a lei quer tributar, mas unicamente uma forma supletiva de fixação do valor que se supõe naturalmente mais aproximado do preço efectivo, uma vez que os fundados elementos que se possuam nos revelam, com séria convicção, de que o contribuinte não disse a verdade.

A avaliação não pode ser uma meio de pôr em causa os negócios sérios, pois o Fisco não se pode dar por satisfeito com uma avaliação feita com base na divergência entre o preço declarado e o valor efectivo dos bens transmitidos.

É este, segundo pensamos e de acordo com a opinião do Dr. Victor Faveiro (*Boletim da DGCI*, ano de 1959, págs. 37 e seguintes), o verdadeiro sentido e alcance do § único do artº 57º do Código da Sisa: em

regra, a tributação é feita segundo o valor declarado pelas partes no contrato, mas, excepcionalmente, a tributação pode ser feita com base no valor apurado em avaliação, quando houver elementos fundados para suspeitar sobre a veracidade do valor declarado.

E quando é que as suspeitas são fundadas?

A lei fornece-nos um critério: se a divergência de valor for inferior a 100 contos, respeita-se o valor declarado e não o valor de avaliação em mercado livre. Esta regra faz presumir que se o valor de mercado for muito superior ao valor declarado, as suspeitas são fundadas. Mas não bastam as suspeitas, no sentido de desconfianças ou conjecturas. É preciso haver ELEMENTOS FUNDADOS para essas suspeitas, no sentido de indícios de falsas declarações, indícios de o valor declarado não corresponder, em mais de 100.000\$00, ao valor real, ou melhor, ao valor verdadeiro.

O artº 19º do C. Sisa manda tributar pelo valor por que os bens forem transmitidos, pelo que o Fisco deve procurar o valor efectivo da transmissão. Mas valor efectivo não é o mesmo que valor declarado na escritura. Resulta do § único do artº 57º que temos de distinguir entre o valor sobre que incidiu a sisa (que é o valor declarado pelo contribuinte) e o preço por que os bens foram transmitidos (que é o valor ou preço efectivo).

Deste modo, a regra de direito a extrair do § único do artº 57º não é a de que a sisa incide sobre o valor declarado, mas a de que a sisa incide sobre o preço efectivo ou verdadeiro. Como este só as partes — comprador e vendedor — conhecem, e o Fisco não tem possibilidades probatórias para o demonstrar, a lei concedeu um meio de prova ao Fisco: uma presunção de que se houver elementos fundados para suspeitar do valor declarado pode-se usar uma prova pericial, que é a avaliação.

E assim temos uma prova por presunção de ter havido uma falsa declaração do valor efectivo, e uma prova pericial desse valor efectivo.

Só se pode lançar mão da prova pericial sobre o valor após se ter usado a prova por presunção de falsa declaração sobre o valor.

Ora, toda a presunção é uma ilação que se tira de um facto conhecido para se firmar um facto desconhecido. O facto conhecido, *in casu*, são OS ELEMENTOS FUNDADOS DA SUSPEITA.

Mas esses elementos têm de ser colhidos pelos funcionários fiscais. O Chefe da Repartição de Finanças não os pode inventar e, sem os elementos fornecidos pela fiscalização, o Chefe só pode saber alguma coisa se tiver havido denúncia ou se ele conhecer pessoalmente os factos a tributar — ele pode conhecer o prédio transmitido, pessoalmente, a estranhar o valor declarado, tendo em conta a divergência acentuada de valor relativamente aos seus critérios de valor como homem prudente e com um mínimo da experiência da vida.

Mas o normal é que o Chefe peça uma informação à fiscalização. E será essa informação de fiscalização que lhe há-de trazer os elementos fundados para ele poder suspeitar.

Ora, no caso a 2ª Instância deu como provado (nº 6 do probatório) que em 27.3.89 foi prestada uma informação consubstanciada no doc. que constitui fls. 30 e vº. E foi com base nessa informação que foi mandada fazer uma avaliação do prédio.

Essa informação fornece os seguintes elementos: quanto às relações entre comprador a vendedor, são sócios da firma que adquiriu o imóvel; quando ao valor venal, foi indicado o valor de 25.000.000\$00, quando o valor declarado foi de 5.000.000\$00; aos preços praticados

na zona, o prédio vale de 25.000.000\$00 a 30.000.000\$00; aos preços correntes, o prédio vale 25.000.000\$00.

Tal como a 2ª Instância, também este STA entende que são ELEMENTOS FUNDADOS PARA SUSPEITAR os seguintes: relações entre comprador e vendedor, valor venal do imóvel segundo a experiência comum e preços praticados na zona.

Ora, destes factos conhecidos o Fisco firmou um facto desconhecido: houve falsa declaração sobre o valor. E este facto desconhecido veio a ser provado por meio de uma avaliação feita por especialistas na arte de avaliar, os quais disseram que o valor efectivo deve ter sido cinco vezes superior ao valor declarado.

Deste modo, temos de concluir que o Fisco respeitou a lei, o mesmo fazendo as instâncias.

A valer a argumentação da recorrente, se ela tivesse declarado, para efeitos da liquidação da sisa, não 5.000.000\$00 mas 5.000\$00, também o Fisco, na falta de elementos fundados para suspeitar, não podia autorizar a avaliação, o que seria um verdadeiro absurdo.

Não se conhece da questão da violação do prazo de 180 dias para a promoção da avaliação por duas razões: essa questão não foi posta na impugnação judicial e as instâncias não fixaram factos temporais para se ver se o prazo foi excedido. Com efeito, os 180 dias a contar da liquidação, ou do facto translativo dos bens, correm até se fazer a notificação ao contribuinte para comparecer perante o chefe dentro de oito dias, a fim de nomear louvado.

Não vem dado como provado quando é que essa notificação foi feita, pelo que não se pode conhecer dessa questão.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Alfredo Madureira*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Custas judiciais — Fazenda Pública — Poderes do Ministério Público — Poderes do representante da Fazenda da D.G.C.I.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A Fazenda Pública é composta pelo tesouro e pelo património do Estado (em sentido amplo);*
- II — *As custas judiciais são uma taxa, um meio de liquidez, uma receita, pelo que cabem no âmbito da Fazenda Pública;*
- III — *Nos tribunais fiscais há vários representantes da Fazenda Pública, conforme a parcela de Fazenda que estiver em causa (Fazenda geral, aduaneira e municipal);*

- IV — *A Fazenda geral está a cargo da DGCI, mas abrange apenas as receitas administradas pela DGCI;*
- V — *A Fazenda de custas judiciais é representada junto dos tribunais fiscais pelo Ministério Público, como órgão de justiça com uma representação geral do Estado junto dos tribunais;*
- VI — *Os poderes de recurso dos representantes da Fazenda, a que se refere o artº 42º, nº 1, al. d) do Código de Processo Tributário, estão limitados à parcela de Fazenda que estiver a ser representada;*
- VII — *O representante da Fazenda Pública administrada pela DGCI não tem legitimidade para recorrer de decisão judicial sobre matéria de custas judiciais, pois tal legitimidade é do Mº Pº;*
- VIII — *A condenação ou absolvição em custas nos processos judiciais tributários são actos materialmente jurisdicionais e não actos proferidos no exercício da função fiscal. Não são actos tributários.*

Recurso n.º 21.477. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Luís Henriques Domingues Romana; Relator: Exmº. Consº. Almeida Lopes.

O contribuinte LUÍS HENRIQUE DOMINGUES ROMANA deduziu oposição à execução fiscal que corria termos pela 2ª Repartição de Finanças de V. F. de Xira com nº 160-257.8/82, contra a TENOL — Sociedade de Montagens Eléctricas, Ldº, e que contra ele reverteu.

Por despacho de fls. 30 e 31, o Mº Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Lisboa rejeitou a oposição por extemporaneidade, condenando o oponente em custas nos termos do artº 17º do CCJ (isto é, com redução).

Não se conformando com esta decisão de condenação em custas, dela recorreu para este STA o Dº Representante da Fazenda Pública.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, fixando-se como questão a resolver a questão prévia da ilegitimidade da Fazenda Pública para recorrer sobre matéria de custas.

Este STA já decidiu, pelo menos duas vezes, que a Fazenda não tem legitimidade para recorrer sobre custas. Foi nos acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 21.305, de 21.5.97, e nº 21585, de 4.6.97.

Por isso se vai repetir a fundamentação e decisão que então se exarou.

A norma fundamental, neste caso, é o artº 72º do ETAF, o qual reza o seguinte: COMPETE AOS REPRESENTANTES DA FAZENDA PÚBLICA DEFENDER OS LEGÍTIMOS INTERESSES DESTA.

Ora, a matéria de custas judiciais será matéria de interesse da Fazenda Pública? A receita resultante das custas fará parte da Fazenda Pública para efeitos de legitimidade para recorrer do respectivo representante?

Actualmente, a antiga Fazenda Pública está distribuída por duas Direcções-Gerais: a Direcção-Geral do Tesouro, que administre a tesouraria central do Estado e tem a tutela financeira do sector público, administrativo e empresarial, competindo-lhe o controlo da movimentação e da utilização dos fundos do Tesouro no país e no estrangeiro (artº 21º do Decreto-Lei nº 158/96, de 3 de Setembro), e a

Direcção-Geral do Património, que gere e administra o património do Estado (os bens do Estado) - artº 22º daquele diploma.

Deste modo, podemos dizer que, *grosso modo*, a Fazenda Pública é constituída pelo tesouro e pelo património do Estado.

Farão as custas judiciais parte do tesouro do Estado? Serão as custas judiciais Fazenda Nacional ou Fazenda Pública?

Discutiu-se em tempos qual a natureza jurídica do imposto de justiça, assim chamado durante muitos anos. Mas a partir do Decreto-Lei nº 223/83, de 27 de Maio, o legislador acabou com a controvérsia. Com efeito, escreveu-se no preâmbulo desse diploma: COMO É SABIDO, O IMPOSTO DE JUSTIÇA TEM NATUREZA JURÍDICA DE TAXA.

Mas as custas não são apenas a taxa de justiça, abrangendo também os encargos (artº 1º, nº 2, do RCPCI, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 199/90, de 19 de Junho).

Da taxa de justiça, apenas 25% pertencem ao Estado (artº 22º do RCPCI). A parte restante da taxa de justiça (75%) pertence ao serviço que a cobrar.

Bastará a titularidade de 25% da taxa de justiça por parte do Estado para que as custas sejam de considerar abrangidas no tesouro público, e, consequentemente, como fazendo parte da Fazenda Pública, cujos interesses devam ser defendidos em juízo pelos representantes da Fazenda Pública?

Temos de reconhecer que as custas judiciais, em especial os 25% da taxa de justiça que pertence ao Estado, são um meio de liquidez do Estado, são dinheiros públicos, são receita, são fundos do Tesouro. E se o são, também as custas, ou, pelo menos, os 25% da taxa de justiça, são Fazenda Pública.

Ora, acontece que o Dº Procurador-Geral-Adjunto tem razão quando sustenta a ilegitimidade do Representante da Fazenda Pública para recorrer sobre matéria de custas, mas por razões diferentes das por si aludidas. Vejamos então essas razões.

No sistema do ETAF (artº 73º) há três tipos de Fazenda Pública: o das receitas administradas pela DGCI, o das receitas administradas pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e das receitas administradas pelos municípios.

Ora, as custas judiciais não cabem em qualquer destes tipos de receita, pois a sua administração compete aos tribunais, que são órgãos de soberania que administram justiça em nome do povo (artº 205º, nº 1, da Constituição). Por esta razão, sendo o Ministério Público um órgão de justiça, cabe naturalmente a este o poder de impugnar as decisões judiciais sobre matéria de custas, pois é ele que representa o Estado junto dos tribunais e junto deles defende os interesses que a lei determinar (artº 221º, nº 1, da Constituição). Entre os poderes do MºPº adequados à defesa dos interesses postos ao seu cuidado, compete ao MºPº recorrer das decisões judiciais sempre que estas sejam proferidas em violação da lei expressa (artº 3º, nº 1, al. n), da Lei Orgânica do Ministério Público, aprovada pela Lei nº 47/86, de 15 de Outubro).

Assim, não tendo a Fazenda Pública de custas direito a um representante próprio junto dos tribunais tributários, essa representação cabe naturalmente ao representante do Estado junto dos tribunais.

Depois, nos termos do artº 74º do ETAF, os representantes da Fazenda Pública gozam dos poderes e faculdades estabelecidos nas leis de processo. Um destes poderes é o de recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente (artº 42º, nº 1, al. d) do Código de Processo Tributário). Mas da respectiva Fazenda

Pública, como é óbvio. Quando o artº 2º, nº 2, al. d), do Decreto-Lei nº 408/93, de 14 de Dezembro, diz que é atribuição da DGCI assegurar a representação dos interesses da Fazenda Nacional junto dos órgãos judiciais, está a referir-se à parcela da Fazenda Nacional administrada pela DGCI. É este o entendimento que se recolhe do acórdão do Tribunal Constitucional nº 553/94, publicado na 2ª Série do DR de 26.7.95, pois não pode o representante da Fazenda Pública pertencente à administração tributária do Estado intervir nos processos em que estejam em causa receitas lançadas e liquidadas pelas câmaras municipais. Mutatis mutandis, o representante da Fazenda Pública da DGCI não pode representar a Fazenda Pública de custas, pois nenhuma lei lhe concedeu essa representação. Por isso, é chamado à colação o poder genérico do Ministério Público de representar o Estado-Fisco.

Mas há outros argumentos contra a tese da Fazenda.

Co efeito, há que distinguir, como se faz na Alemanha, entre a soberania de lançar ou criar o tributo, a soberania de liquidar o tributo e a soberania de arrecadar o tributo. A Fazenda serve-se desta última, pois o destino das custas são o Estado e o serviço que as cobrar. Mas já sabemos que toda a estrutura do ETAF assentou no critério da soberania da liquidação do tributo ao proceder-se à repartição de competências entre tribunais fiscais. Assim, as receitas liquidadas pelas alfândegas, sejam elas quais forem e tenham a natureza que tiverem, são do conhecimento dos tribunais fiscais aduaneiras (artº 68º, nº 1, al. a), do ETAF); as receitas liquidadas pelas alfândegas, sejam elas quais foram e tenham a natureza que tiverem, são do conhecimento dos tribunais fiscais aduaneiros (artº 68º, nº 1, al. a), do ETAF); as receitas liquidadas pelas câmaras municipais, sejam elas quais forem, são do conhecimento dos juízos do tribunal tributário de 1ª instância que tratam das receitas municipais (artº 59º, nº 3, do ETAF); e as receitas liquidadas pela DGCI e por outros serviços da Administração Pública são do conhecimento dos tribunais tributários (artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF).

E as receitas tributárias liquidadas pelos tribunais, mormente pelos tribunais tributários de 1ª instância?

As custas são uma taxa, logo são um tributo. Mas nem por isso a sua liquidação resulta de um acto tributário, pois resulta de uma decisão judicial, isto é, resulta de um acto de um órgão do Estado que tem a categoria de órgão de soberania (artºs 113º, nº 1, e 205º, nº 1, da Constituição). E não são acto tributário pelo facto de o juiz não poder praticar actos tributários, tendo em conta que no nosso ordenamento constitucional vigora o princípio da separação de poderes, com o sentido de separação de funções (artº 114º, nº 1, da Constituição). O juiz não poder exercer a função fiscal.

Então, se não é um acto tributário, o que é?

Responde o artº 446º, nº 1, do Código de Processo Civil: A DECISÃO QUE JULGAR A ACÇÃO OU ALGUM DOS SEUS INCIDENTES OU RECURSOS CONDENARÁ EM CUSTAS A PARTE QUE A ELAS TENHA DADO CAUSA, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Logo, estamos em face de uma condenação, de uma decisão judicial, e não em face de um acto tributário do juiz.

Como escreveu o Prof. ALBERTO REIS, "a doutrina moderna absorve completamente do conceito de culpa e dá à responsabilidade pelas custas uma base puramente objectiva", sendo o facto objectivo da sucumbência o fundamento da responsabilidade pelas custas (cfr. Código de Processo Civil Anotado: vol. II, 3ª ed., pág. 200). Ai se cita a doutrina de CHIOVENDA, segundo a qual as custas são pagas pelo

vencido para obstar a que a parte vencedora sofra diminuição do seu património, pois é do interesse do Estado que a utilização do processo não acarreta prejuízo ao litigante que tem razão.

Ora, só o juiz pode ver e decidir quem sucumbiu no processo e em que a proporção, quem foi vencido. Não é a secretaria que condena em custas. Mas ainda que o fosse, isso não alterada os dados do problema, pois nos termos do artº 75º do ETAF, as secretarias dos tribunais tributários são órgãos auxiliares dos tribunais tributários, e não são órgãos ou serviços da Administração Fiscal. O preceito diz o seguinte: OS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS DISPÕEM DE SECRETARIAS E DE SERVIÇOS DE APOIO. Este enquadramento das secretarias dos tribunais tributários não se altera pelo facto de o artº 76º do ETAF dizer que os funcionários das secretarias dos tribunais tributários de 1ª instância pertencem aos quadros do Ministério das Finanças e que se regem pelo respectivo estatuto. São funcionários do quadro da DGCI que se encontram a prestar serviço auxiliar de um órgão de soberania, que é o tribunal. Por isso, constitucionalmente esses funcionários são funcionários de um órgão de soberania não dependente do Ministério das Finanças ou do Governo. São funcionários do tribunal e não da DGCI, embora pertençam aos quadros desta.

Estes funcionários limitam-se a dar execução às decisões do juiz em matéria de custas. As liquidações ou contas são a execução de uma decisão judicial.

Como disse o Tribunal Constitucional nos acórdãos 182/90 (II Série do DR de 11.9.90), e 247/90 e 358/91 (II Série do DR de 8.1.92) são decisões materialmente jurisdicionais a absolvição ou a condenação em custas, a determinação das partes responsáveis e a repartição da responsabilidade por uma pluralidade de partes.

Neste último aresto distingue-se a decisão sobre custas, que é função materialmente jurisdicional, da elaboração da conta de custas, que é função materialmente administrativa.

Ora, in casu, a Fazenda recorreu de um acto proferido no exercício da função jurisdicional e não de um acto tributário. Logo, não se limitou a defender os actos tributários praticados pela DGCI, mas atacou a legalidade de uma decisão judicial. Ora, isso só o MºPº pode fazer, como acima se demonstrou.

E, para terminar, não deixe de se referir que, nos termos do artº 42º, nº 1, al. a), do Código de Processo Tributário, compete ao Representante da Fazenda Pública (da DGCI) nos tribunais tributários a representação da ADMINISTRAÇÃO FISCAL no processo de impugnação judicial. Da ADMINISTRAÇÃO FISCAL, frisa-se, para mostrar que o que a recorrente pode fazer é apenas defender a parcela da Fazenda Pública administrada pela DGCI ou pelas outras autoridades administrativas por força da lei.

O entendimento a que se chegou é comprovado pela lei antiga. Com efeito, nos termos do artº 54º, als. a) e h), da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, aprovada pelo DL 45 006, de 27.4.63, competia aos agentes do Ministério Público das contribuições e impostos duas coisas diferentes (e com duas alíneas diferente): representar a Fazenda Nacional e INTERVIR EM QUAISQUER QUESTÕES SOBRE A CONTAGEM DE CUSTAS EM PROCESSOS DE NATUREZA FISCAL. Como se vê, já antigamente as questões de custas nada tinham a ver com a representação da Fazenda. Ora, tendo-se limitado a Fazenda Pública à representação da Fazenda (defesa dos interesses da Fazenda) — artº 72º de ETAF — é lógico concluir que a intervenção em quaisquer questões sobre a contagem de custas em processos de

natureza fiscal passou naturalmente para o Ministério Público da Procuradoria Geral da República — o verdadeiro e único Ministério Público, por força do artº 69º do ETAF.

Admitir a intervenção da Fazenda em questões de custas, sem excluir dessa intervenção o Ministério Público, era ter duas entidades distintas a defender os mesmos interesses, o que manifestamente não foi querido pela lei, sob pena de termos actuações conflituantes de dois organismos do Estado.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia suscitada *ex officio* e em declarar a Fazenda Pública representada pela DGCI como parte ilegítima para recorrer das decisões judiciais sobre matéria de custos judiciais, pelo que não se conhece do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente. *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1º Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 21.510; Recorrente: Britabloc - Fábrica de Britas e Blocos, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Costa Reis.

Britabloc - Fábrica de Britas e Blocos, Lda. inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Castelo Branco, que julgou esta oposição improcedente, dela vem interpor o presente recurso onde formula as seguintes

CONCLUSÕES:

1^a - Resulta dos autos que a ora Recorrente foi notificada pela entidade administrativa, em 21/3/96, de que, por decisão da Comissão Regional da Reserva Agrícola da Beira Interior, lhe fora aplicada a coima de 1.900.000\$00 (um milhão e novecentos mil escudos) e de que o respectivo despacho tornar-se-ia exequível caso não fosse judicialmente impugnado, no prazo de 8 dias, conforme o disposto no art. 59^o do D.L. n.º 433/82, de 27/10, com a redacção introduzida pelo D.L. n.º 356/89, de 17/10;

2^a - Em 1/10/95 entrou em vigor o D.L. n.º 244/95, de 14/10, que alterou em diversos aspectos o Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, nomeadamente no que respeita ao prazo de impugnação das decisões de aplicação de coimas proferidas por autoridades administrativas, previsto no seu art. 59^o, que passou de 8 para 20 dias;

3^a - Face aos elementos fornecidos pelos autos, a decisão da entidade administrativa que aplicou a coima data de 13/10/95 e a sua notificação à Recorrente ocorreu em 21/3/96, ou seja, tudo já na vigência do citado D.L. n.º 244/95;

4^a - Embora os factos objecto do processo de contra-ordenação onde foi aplicada tal coima sejam situados em data anterior à entrada em vigor do citado D.L. n.º 244/95, porque o regime por ele instituído, no que tange ao prazo de impugnação, é mais favorável à arguida, aqui impugnante, é este o aplicável, de acordo com o preceituado no art. 3^o, n.º 2 do mencionado Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas; Assim

5^a - A notificação feita pela autoridade administrativa à aqui Recorrente, em 21/3/96, viola o preceituado nos artigos 46^o e 59^o, n.º 3 do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, na redacção introduzida pelo D.L. n.º 244/95;

6^a - A ilegalidade de tal notificação constitui nulidade insanável, que torna o acto inválido, bem como todos os actos subsequentes que dele dependerem, ou, no mínimo, constitui irregularidade que afecta o valor do acto praticado, devendo, por isso, ordenar-se officiosamente a sua reparação, de acordo com o preceituado no art. 123^o, n.º 2 do Código de Processo Penal, aplicável "ex vi" art. 41^o, n.º 1 do Regime Geral da Contra-Ordenações e Coimas; Acresce que

7^a - Como resulta dos autos, o defensor que a Recorrente constituiu na fase administrativa do processo não foi notificado pela entidade administrativa da decisão que aplicou a coima exequenda, o que constitui violação do preceituado no art. 47^o, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas e tem a consequência prevista no n.º 4 do mesmo normativo, ou seja, a de que o prazo de impugnação daquela decisão ainda nem tão-pouco começou a correr, pelo que a respectiva decisão ainda não transitou em julgado;

8^a - A dívida exequenda é, assim, inexigível, faltado, por isso, ao título executivo subjacente à presente execução um requisito essencial, o que constitui nulidade insanável, tudo nos termos e com os efei-

tos previstos nos artigos 234º e 251º, nº 1, al. b) do Código de Processo Tributário;

9ª - A inexistência do título executivo é subsumível na alínea h) do nº 1 do art. 286º do Código de Processo Tributário, pelo que a oposição deduzida pela Recorrente deveria ter sido julgada procedente;

10ª - A dita sentença recorrida viola, assim, designadamente, o preceituado nos artigos 3º, nº 2, 43º, 46º, 47º e 59º do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, na redacção introduzida pelo D.L. nº 244/95, de 14 de Setembro, bem como os artigos 234º, 251º e 286º, nº 1, al. h) do Código de Processo Tributário, pelo que deve revogar-se, julgando-se o presente recurso procedente e, consequentemente, a oposição deduzida e ordenando-se o arquivamento da correspondente execução, como é, aliás, de inteira justiça.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMF emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto nas conclusões 1.ª, 2.ª, 5.ª e 7.ª das alegações se fazer referência a factos que contrariam o estabelecido na sentença recorrida e que, sendo assim, este STA devia ser declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia suscitada pelo Exmo. Sr. Procurador Geral apenas a Recorrente se apresentou para defender que "o facto de o Tribunal só conhecer de direito apenas significa que não pode alterar a decisão proferida pelo Tribunal recorrido quanto à matéria de facto, mas não o inibe de, na decisão que proferir, levar em consideração todos os factos que resultem dos autos".

Este raciocínio levou-a a defender que a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público devia improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais, - art. 3º, da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito."

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º, do citado normativo estabelece que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT, que "das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça".

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

“O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não pode ser objecto do recurso de revista”, pelo que os recursos que forem dirigidos a este Tribunal terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo”. - vd. n.ºs 1 e 2 do art. 722º do CPC

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

E isto porque, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

A Recorrente nas suas conclusões 5.ª e 7.ª faz afirmações de factos, como sejam o de que “a notificação feita à autoridade recorrida viola o preceituado nos arts.....” e de que “o defensor que a Recorrente constituiu na fase administrativa do processo não foi notificado pela entidade administrativa da decisão que aplicou a coima exequenda, os quais não foram dados como provados na sentença recorrida.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que a Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factos não contemplados na decisão recorrida.

Ou seja, o recurso questiona o julgamento da matéria de facto feito nessa decisão, o que nos força a concluir que o mesmo não versa exclusivamente matéria de direito.

Ora, ao contrário do que a Recorrente defendeu na resposta à presente questão prévia, o Supremo Tribunal não pode “levar em consideração todos os factos que resultem dos autos”, mas apenas aqueles que a instância recorrida fixou.

Se assim não fosse, isto é se este Tribunal pudesse conhecer de “todos os factos que resultem dos autos” isso significaria que o mesmo não tinha a sua competência reservada à matéria de direito.

Ora como acima se já demonstrou a lei reservou claramente a competência deste Tribunal para os recursos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Sendo assim, de harmonia com as disposições atrás citadas, pode afirmar-se ser este Tribunal incompetente para o conhecimento deste recurso, e pode declarar-se que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Aberto Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alega-*

ções, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.

- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 21.519; Recorrente: Artur da Câmara Moniz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Costa Reis.

Artur da Câmara Moniz inconformado com a decisão do Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1^a. Instância de Faro, que julgou parcialmente improcedente esta oposição contra a execução que lhe foi instaurada para cobrança de dívidas ao Fundo de Desemprego relativas ao período compreendido entre Dezembro de 1980 e Março de 1984, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1.- O oponente nunca exerceu a gerência efectiva da sociedade.

2.-A douda sentença, ao julgá-lo responsável pelo período em que foi sócio efectivo, violou o disposto no art. 286. n.º 1, al. b) do CPT e no art. 668, n.º 1, al. c) do CPC, devendo ser revogada e absolvido o oponente.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, se bem que não tenha apresentado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMM^o emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto na primeira das conclusões das alegações se fazer referência a uma questão de facto, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3^o. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “ a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1^a. Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41^o. do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1^a. Instância

cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça “.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito, pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente logo na sua primeira conclusão faz uma afirmação, a de que “nunca exerceu a gerência efectiva da sociedade”, que mais

não é que um ataque à forma como a Instância recorrida decidiu a questão de facto.

O teor dessa conclusão não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que na apontada conclusão se manifesta uma radical divergência com o julgamento da matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 20 de Maio de 1998.— *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Coeelho Dias* — *Vitor Meira* — Fui presente, *António Moia Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Existência de decisão administrativa.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *O apuramento da existência de uma decisão administrativa, a fixação do seu conteúdo, e a averiguação de publicidade que eventualmente lhe tenha sido dada, envolve actividade no domínio da fixação de matéria de facto, desde que não se trate de acto publicado em jornal oficial.*

Recurso n.º 21.611. Recorrentes: Noémia Pessoa e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - NOÉMIA PESSOA, MARIA DEOLINDA JORGE MENDES, MARIA TERESA JORGE MENDES PESSOA FRAGOSO e JOSÉ CARLOS PESSOA FRAGOSO deduziram impugnação à liquidação adicional de imposto sucessório, efectuada em 3.11.92, referente ao processo de Imposto Sucessório com o n.º 32.037, instaurado na 1.ª Repartição de Finanças de Coimbra, por óbito de Luísa Maria Pessoa, ocorrido em 21 de Dezembro de 1973.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou improcedente a impugnação.

Na sequência de recurso dos impugnantes, o Supremo Tribunal Administrativo revogou a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para que fosse fixada a matéria de facto.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra proferiu então nova decisão em que julgou a impugnação improcedente.

Inconformados os impugnantes interpueram novo recurso para este Supremo Tribunal Administrativo apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) *O art. 45.º do C.S.I.S.D. ao determinar que o imposto sucessório é liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da transmissão dos bens, tem em vista a transmissão concreta de bens, que no caso presente só ocorreu com o final do processo de inventário que se verificou em Maio de 1991; quando transitou em julgado a sentença que homologou a partilha nele efectuada.*

B) *Até esse momento, havia uma situação de herança ilíquida e indivisa, que conferia a cada um dos herdeiros um direito de crédito à quota hereditária quota essa ideal, que o herdeiro só podia ver concretizada depois da partilha, pelo que as taxas a aplicar são as constantes do art. 40.º do referido Código, na redacção que lhe deu o Dec. Lei n.º 252/89, de 9 de Agosto.*

C) *É que o legislador fiscal tem vindo a actualizar sucessivamente essas taxas de modo a colocá-las de acordo com a realidade económica provocada pela inflação e pela desvalorização da moeda, pois tem consciência de que mantendo as taxas de liquidação do imposto sucessório sem ter em conta o aumento de valor dos bens transmitidos, valor esse resultante da depreciação monetária a sua aplicação conduziria a injustiças flagrantes.*

D) *Por isso bens do mesmo valor e qualidade que tenham sido adjudicados em inventários que foram concluídos na mesma data em que foi concluído o inventário que deu lugar à liquidação adicional ora impugnada, dariam lugar a liquidações muito diferentes e heranças abertas na mesma data de bens rigorosamente do mesmo valor, também davam origem a impostos diferentes, só porque a partilha de uns tivesse ocorrido imediatamente após o falecimento do de cujus e a partilha de outra ocorresse perto do prazo limite dos 20 anos fixado no art. 92.º do C.S.I.S.D.*

E) *A situações iguais devem corresponder normas de resultados iguais e a preocupação de evitar situações de injustiça relativa leva à conclusão de que o art. 112.º do mesmo diploma confrontado com o art. 45.º tem a sua ratio legis de tributar apenas os bens transmitidos na altura em que efectivamente o são.*

F) Acresce que, o mencionado art. 112º, ao mandar proceder à liquidação adicional, não ordena a aplicação do art. 45º, desse Código.

G) Por outro lado, a aplicação das taxas em vigor ao tempo em que foi aberta a sucessão e não na data em que foi efectivamente feita a adjudicação dos bens viola o disposto no art. 107º, nº 3 da Constituição da República que determina que "o imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a IGUALDADE entre os cidadãos".

H) A interpretação seguida pela Administração Fiscal e aceite pela sentença recorrida contribui para uma flagrante desigualdade entre os cidadãos pelo que estamos perante uma inconstitucionalidade material concreta, na medida em que não sendo a norma inconstitucional em abstracto é-o na interpretação feita e na aplicação concreta que da mesma é feita nos presentes autos.

I) Não sendo de declarar inconstitucional a norma referida, deve fazer-se do mesma uma interpretação conforme à Constituição, e a interpretação que melhor defende o princípio constitucional da IGUALDADE ENTRE OS CIDADÃOS em matéria sucessória é a propugnada pelos ora recorrentes, ou seja, deve proceder-se à liquidação adicional, mas devem utilizar-se as taxas e respeitar-se os escalões que vigorem na data em que ocorreu o facto que determina essa liquidação adicional; no caso presente, a data em que terminou o inventário.

J) Não obsta a esta conclusão a circunstância de o art. 2119º, do Código Civil retroagir os efeitos jurídicos da partilha à data em que a sucessão foi aberta, como defende a sentença ora recorrida, pois se trata de uma ficção jurídica, que nada tem a ver com a real apropriação dos bens e só esta releva para efeitos fiscais, como se verifica, por exemplo com a liquidação da sisa.

K) Acresce ainda que, nos termos do art. 9º, do Código Civil, a INTERPRETAÇÃO DA LEI, não deve cingir-se à letra da lei, devendo antes e também reconstituir o pensamento do legislador a partir dos textos legais e atender às condições específicas do tempo em que é aplicada.

L) Ora, consciente da profunda e constante alteração das condições económicas e do valor da moeda, o legislador fiscal já distingue entre o momento da liquidação e o momento da transmissão, retirando dessa distinção alguns efeitos, como acontece com o art. 113º, do C.S.I.S.D., na redacção que lhe foi dada pelo citado Dec. Lei nº. 252/89.

M) Acresce que o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais determinou através de despacho publicitado pelo ofício-circular nº. D-1/95, de 25/10 da Direcção Geral das Contribuições e Impostos que ficava revogado o ofício-circular D-8/81, 02/10/81 e todas as orientações administrativas em contrário, pelo que atento o facto de não haver qualquer mudança legislativa, a mudança de orientado administrativa significa o reconhecimento das injustiças a que conduziam as situações anteriores.

N) Além disso, essas circulares têm carácter interpretativo da lei, através de orientações dadas aos serviços, pelo que dado o carácter interpretativo do ofício-circular de 1995, a doutrina que dele imana aplica-se mesmo às situações pendentes desde que ainda não cobertas por decisão com trânsito em julgado, nos termos do art. 13º, do Código Civil.

O) *Por outro lado, esquece a decisão recorrida que a aplicação retroactiva das orientações de 1981 a um processo de liquidação de imposto sucessório que datava de 1973, "afecta de forma inadmissível e arbitrário os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes", como refere o acórdão, de 27/9/89, publicado em Ac. Doutr. 340, pág. 517, pelo que a sua aplicação se afigura inconstitucional.*

P) *Pelo exposto, mostra-se violados pela decisão recorrida, por erro de interpretação e de aplicação o disposto no art. 112.º e 45.º do C.S.I.S.D. e o no art. 107.º, n.º 3 da Constituição da República, pelo que, em provimento do presente recurso, deve ser anulada a liquidação de imposto sucessório feita aos ora recorrentes como é de Lei e de Justiça.*

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações em que sustenta a correcção da decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo dever declarar-se inconstitucional em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por a recorrente, na conclusão M), afirmar um facto de que pretende extrair consequências jurídicas que não foi estabelecido na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas os recorrentes se pronunciaram, dizendo, sem suma, que «constituem matéria de direito, a interpretação e aplicação de normas gerais e abstractas emanadas dos titulares de órgãos políticos do Estado, a quem a Constituição da República confere o poder - directo ou delegado - de as emitir», que «Invocando-se o não cumprimento de tais normas jurídicas gerais e abstractas, o que está em causa nos presentes autos é manifestamente uma norma de direito» e que «o acto de ter sido invocada pelos recorrentes em 1.ª instância correspondeu a um espírito de colaboração para que a decisão ora recorrida contemplasse a situação, pois eventualmente o M.º Juiz podia não estar alertado para a sua existência.»

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - *O processo de imposto sucessório n.º 32037 foi instaurado na 1.ª Repartição de Finanças de Coimbra em 8.01.74, por óbito de Luisa Maria Pessoa, falecida em 21.12.73;*

2 - *Em 22.02.74 procedeu-se à liquidação do imposto sucessório de 3.713\$00 e 3.713\$00, respectivamente, em nome dos herdeiros Abílio Augusto Pessoa, residente em Pocariça, Cantanhede, e de Noémia Pessoa, residente em Coimbra, que, em relação à autora da herança, são irmãos;*

3 - *No processo de inventário facultativo n.º 7/89, 2.ª Secção do Tribunal Judicial de Cantanhede, procedeu-se à partilha dos bens da herança aberta por óbito da referida Luisa Maria Pessoa, tendo a partilha sido homologada por sentença de 7.05.91, transitada em julgado;*

4 - *A participação para efeitos de liquidação de imposto sucessório foi recebida na Repartição em 5.12.91, vinda do referido Tribunal Judicial de Cantanhede, 2.º Juízo, Proc. 7/89.*

3 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso. (1)

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria facti-

(1) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver-se o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17643.

ca ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, os recorrentes afirmam que foi emitida um officio-circular com o n.ºD-1/95, de 25-10, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos em que se publicitou um despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em que este determinou que ficava revogado o anterior officio-circular D-8/81, de 2-10-81 e todas as orientações administrativas em contrário, o que, não havendo qualquer mudança legislativa, significa o reconhecimento das injustiças a que conduziam as situações anteriores.

A existência ou não de uma decisão administrativa e a fixação do seu conteúdo, qualquer que seja o seu objecto, constitui um facto, pois não está em causa a interpretação de qualquer norma legal.

Por outro lado, também constitui um facto a eventual publicidade que tenha sido dada a um acto, desde que não se trate de um acto com publicidade externa aos serviços a que se destina, publicado em jornal oficial.

Mesmo que tal acto tenha valor normativo interno, para a Administração Fiscal, a sua existência carece de ser alegada e provada pois não se está perante um acto que seja publicado externamente, e só estes o Tribunal tem obrigação de conhecer.

Isso mesmo se conclui, por paridade de razão, do que se prevê no art. 348.º do Código Civil, para o direito consuetudinário, local ou estrangeiro, que carece de ser invocado e provado.

Na verdade, mesmo nestes casos, em que estão em causa normas jurídicas de eficácia externa, por tal direito não ser publicado em jornal oficial nacional o seu conteúdo carece de ser provado no processo, prevendo-se mesmo as consequências jurídicas de um *non liquet* sobre tal matéria.

O juízo que se tem de fazer sobre a prova produzida, tendente a determinar a existência e o conteúdo de tal direito, constitui um juízo que envolve apreciação de matéria de facto, pois não constitui aplicação de regras jurídicas, consistindo antes em decidir, à face das regras da vida e da experiência, se a prova produzida é bastante para considerar como provado que o direito invocado existe e tem o conteúdo que lhe é atribuído.

Sendo assim em relação ao direito consuetudinário, local e estrangeiro, mesmo com carácter externo, terá de se chegar à mesma conclusão em relação actos de natureza interna praticados por autoridades administrativas não publicados no jornal oficial, pois ocorre idêntica falta de publicidade pela forma prevista na lei.

Assim, as questões de saber se existiu ou não tal despacho administrativo e, a existir, se ele tem o conteúdo que os recorrentes referem e foi publicitado da forma referida, envolvem a apreciação de matéria de facto.

Por outro lado, constata-se ainda que os recorrentes, na conclusão O), afirmam que o processo de liquidação do imposto sucessório datava de 1973, enquanto na decisão recorrida se dá como assente que ele apenas foi instaurado em 8-1-1974 (1.º ponto da matéria de facto fixada).

Os referidos factos alegados pelos recorrentes não foram dados como assentes na decisão recorrida.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal

Central Administrativo - artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167.º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente, o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelos recorrentes, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois houve renúncia a recurso de facto). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Recurso n.º 21.804. Recorrentes: António Henriques e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

1. - António Henriques e sua mulher, Maria Madalena da Silva Tiago Melo Henriques, vieram “ao abrigo dos arts. 120 e 123 do CPT apresentar a sua impugnação judicial” do despacho que lhes indeferiu a reclamação graciosa contra a liquidação adicional de Sisa, a qual foi julgada improcedente com fundamento na sua intempestiva apresentação.

Inconformados com essa decisão dela vieram interpor recurso directamente para este Tribunal, sem que acompanhassem o requerimento de interposição com a apresentação de alegações ou nele declarassem que pretendiam alegar no Tribunal de recurso.

Remetidos os autos a este Tribunal foram os mesmos ao parecer do Ilustre Magistrado do Ministério Público que se pronunciou no sentido do recurso ser julgado deserto, por o mesmo não conter alegações nem qualquer declaração de que se pretendia alegar no Tribunal *ad quem*.

Ouvidos sobre esta questão prévia os Recorrentes vieram dizer que no despacho de admissão do recurso o Sr Juiz *a quo* declarara que o requerimento de interposição continha a menção de que os recorrentes pretendiam alegar no Tribunal *ad quem* e que no requerimento de fls. 20 a 28, onde se requereu a rectificação da sentença, já constavam as razões da divergência com o julgado e que, por isso, as mesmas poderiam ser havidas como alegações.

2. - Nos termos do n.º 1 do art. 171 do CPT “a interposição do recurso faz-se 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”

Não tendo sido manifestada esse intenção de alegar no Tribunal *ad quem* o Recorrente deve apresentar as suas alegações no prazo de oito dias contados a partir da notificação do despacho que admitiu o recurso. - no 2 e 3 do citado art. 171 do CPT.

“Na falta de declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1 e na falta de alegações, o recurso é logo julgado deserto no Tribunal recorrido..” - n.º 4 do mesmo dispositivo.

Os Recorrentes no seu requerimento de interposição de recurso junto, a fls. 30, não declararam querer alegar no Tribunal *ad quem*, nem tão-pouco apresentaram as suas alegações no prazo que a lei lhes concedia para o efeito.

Estão, pois, reunidos os requisitos necessários ao julgamento de deserção do recurso.

O Sr. Juiz *a quo*, porém, por mero lapso, recebeu o recurso, na convicção de que os Recorrentes haviam declarado no respectivo requerimento que pretendiam alegar no Tribunal de recurso.

O despacho de admissão do recurso não faz, contudo, caso julgado formal, pelo que nada impede que este Tribunal o possa revogar e substituir por outro que o não admita. - vd. arts. 703 e 705, 726, 749, 751 e 762, n.º 1 todos do CPC e C. Mendes, "Recursos", pág. 154 e R. Mendes, "Recursos", pág. 193.

Por outro lado, e ao contrário do que pretendem os Recorrentes, não é possível transformar um requerimento a solicitar a rectificação da sentença, que se resto foi indeferido, numas alegações de recurso.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em julgar deserto o recurso interposto a fls.30.

Custas pelos recorrentes com taxa de justiça 6.000\$00.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Culpa. Juízos de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *Os juízos de valor sobre matéria de facto cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do homem comum, só podem ser apreciados pelos tri-*

bunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.

- 4 — *A questão de saber se o gerente de uma sociedade comercial teve culpa na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais reclama a formulação de um juízo de facto, pois tem de basear-se nas regras da vida e da experiência e não exclusivamente na interpretação de normas legais.*

Recurso nº 21 973. Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

JÚLIO MOURA DA SILVA, residente no Bairro dos Penedos Altos, Bloco Comercial, 2ºEsqº, Covilhã, deduziu oposição à Execução Fiscal n.º 94/700018.9, que contra si reverteu para cobrança coerciva da quantia de Esc. 1.344.694\$00, proveniente de contribuições para a Segurança Social, de que é devedora originária a firma MOTA & COMPANHIA, LDA..

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco julgou parcialmente procedente a oposição.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo apresentando alegações com as seguintes conclusões:

I - A execução foi mandada reverter contra o oponente sem que se tenha verificado a prévia excussão do património da originária devedora, Mota & Cª, Limitada

II - O art. 13º do C.P.T., ao instituir o regime da culpa presumida, é inconstitucional, por violação dos princípios consagrados nos arts 2º, 266º, nº 2, e 107º da Constituição da República Portuguesa;

III — Seja como for, e sem conceder, o recorrente logrou provar a ausência de culpa a que se alude no mencionado arte 13º do C. P. T., atentos os factos que a sentença impugnada teve como assentes;

IV — Esta violou, pois, e, nomeadamente, os citados preceitos legais, bem como o disposto no art. 239º, nº 2, do C.P.T..

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações defendendo a correcção do decidido pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Tribunal ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso por o recorrente, na conclusão 3.ª, afirmar que logrou provar a ausência de culpa, o que afronta a conclusão de facto de sinal contrário estabelecida na sentença recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Na 2.ª repartição de finanças da Covilhã corre termos execução fiscal contra a firma Mota & Companhia, Lda, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social do ano de 1991, nos valores já liquidados de 1.344.68400.

2. *Com fundamento em manifesta insuficiência do património da originária devedora para solver todas as dívidas exequendas conhecidas da repartição de finanças, em vários processos de execução fiscal aí pendentes, pelo facto de já se encontrarem penhorados todos os bens da originária devedora, foi a execução fiscal mandada reverter contra os gerentes conhecidos, entre os quais se inclui o ora oponente.*

3. *O ora oponente era gerente de jure daquela sociedade desde 27 de Junho de 1970.*

4. *Nos termos dos Estatutos da originária devedora, Mota & Companhia, Lda., na redacção da escritura de 27 de Junho de 1970, todos os documentos implicando obrigações ou responsabilidades para com ela, tais como actos e contratos, letras, livranças, cheques, e outros semelhantes, para serem válidos, tinham que ser assinados com a firma social, exclusivamente pelo sócio João Pinto de Almeida Mota, falecido em 30 de Abril de 1991.*

5. *O oponente passou a ser gerente de facto da firma Mota & Companhia, Lda., originária devedora, a partir de 09 de Maio de 1988, quando o artigo 5º do Pacto Social veio a ser alterado pela escritura pública daquela data, lavrada no Cartório Notarial da Covilhã, passando, a partir dessa altura a ser suficiente a assinatura de qualquer gerente para obrigar a sociedade, como pode ser comprovado pelo documento junto aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido.*

6. *Por esse motivo, foi a partir dessa data que o oponente passou a exercer de facto as suas funções de gerência, o que nunca tinha acontecido anteriormente, apesar de ter essa qualidade de direito, pois todas as decisões relativas à vida e negócios da sociedade eram tomadas pelo dito João Pinto de Almeida Mota, que igualmente assinava tudo quanto se prendia com isso.*

7. *Sucedeu, porém, que, quando tal se verificou, já a sociedade se debatia com graves problemas económico-financeiros, começando por essa altura a ser instauradas acções e execuções, incluindo as fiscais, contra a sociedade, encontrando-se esta tecnicamente falida.*

8. *A sociedade exerce a actividade de recuperação e comercialização de fibras têxteis.*

9. *Depois de 1974, surgiram as primeiras grandes dificuldades da sua existência, com a grave crise que, desde esse tempo, atingiu toda a indústria têxtil e de lanifícios.*

10. *Contudo, por volta do ano de 1985, os seus problemas agudizaram-se drasticamente, com muitos dos seus clientes a deixarem de honrar os seus compromissos.*

11. *Essa situação acarretou o desequilíbrio da sua situação financeira e dificuldades de tesouraria, de que nunca mais se conseguiu libertar, agravada com dificuldades de obtenção de crédito junto da banca.*

12. *A seguir a 1986, verificou-se uma significativa diminuição da procura dos artigos que produz.*

13. *Essa situação foi-se degradando progressivamente, tendo passado a trabalhar a feição, única maneira de sobreviver e tentar honrar os seus compromissos.*

14. *Os seus funcionários qualificados saíram da firma, por falta de pagamento pontual de prestações salariais.*

15. *Entretanto cedeu a exploração da sua empresa à firma «Simões, Martins & Matos Sociedade Comercial e Industrial Têxtil, Limitada».*

com início no dia 2 de Novembro de 1989, pelo prazo de 50 meses, pelo preço de 500.000\$00 mensais.

16. Com os proventos da mesma fez amortizações de parte dos seus débitos.

17. Acontece, porém, que, a partir de Julho de 1990, a cessionária deixou de pagar com regularidade as rendas devidas.

18. Entretanto, todos os bens da sociedade Mota & Companhia, Limitada, foram penhorados a nível das execuções fiscais, cujas vendas começaram a ser anunciadas.

19. Nestas circunstâncias, com o intuito de proteger os credores, incluindo o próprio Estado, e de evitar a falência, a sociedade recorreu a Tribunal, ao abrigo do disposto nos diplomas sobre recuperação de empresas, requerendo a medida de gestão controlada pelo prazo de 2 anos, o que lhe foi concedido por sentença de 8.11.91, junta aos autos, pela qual foi homologada proposta de viabilização daquela sociedade, nos termos da qual "durante o período de gestão controlada os pagamentos à Segurança Social serão cumpridos integralmente".

20. A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos não deu o seu acordo à recuperação.

21. O ora oponente, no exercício das suas funções de gerência, no período de exercício dessas funções, sempre desenvolveu todos os seus esforços, e empregou o melhor do seu saber, para resolver as suas dificuldades.

22. O oponente "tratava de todos os assuntos relacionados com a contabilidade, embora sem grande preparação e tempo para estas funções".

3 - O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

O conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso. ⁽¹⁾

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria factica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - Aplicando estes princípios e regras ao caso dos autos, constata-se que nas conclusões do recurso, que delimitam o objecto deste, o recorrente sustenta que resulta da prova produzida que a sua conduta não foi culposa.

Na decisão recorrida, formulando-se um juízo sobre a prova produzida, entendeu-se que o recorrente agiu com culpa.

Como defendeu o Prof. Antunes Varela em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122.º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Apreciar se uma conduta é ou não culposa é, geralmente, matéria de facto, só não o sendo quando para tal apreciação seja necessário inter

(1) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17643.

pretar qualquer norma legal ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador. (2).

Para decidir se se provou ou não se o recorrente agiu com culpa, por omissão de deveres gerais de diligência tem exclusivamente de se interpretar qualquer norma legal ou entrar com considerações de carácter exclusivamente jurídico, mas apenas apurar, à face das regras de experiência, se o recorrente cumpriu ou não os deveres gerais de diligência cujo cumprimento, na situação, lhe era exigível.

Ora, nestes casos, a determinação da existência de culpa constitui uma questão de facto, como é jurisprudência pacífica.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para a decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e artigo 167.º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per salutum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.ºs 691.º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 721.º 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

(2) Neste sentido, entre outros, indicam-se os doutos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28-10-87 (recurso n.º 4491, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-87, página 1113);
- de 11-11-87 (recurso n.º 4407, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-88, página 1168);
- de 25-1-89 (recurso n.º 5250, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-90, página 65);
- de 3-10-90 (recurso n.º 5587, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 353, página 637);
- de 5-6-91 (recurso n.º 12739, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 663);
- de 21-4-93 (recurso 15884, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-10-95, página 111); e
- de 29-1-97 (recurso n.º 21161).

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 for 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 e 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 da 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, seja 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 com a verificação deste requisito dependente 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 Administra. conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 aceite 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 percurso 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 iudicio, 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 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Culpa. Juízos de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *Os juízos de valor sobre matéria de facto cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.*
- 4 — *A questão de saber se o gerente de uma sociedade comercial teve culpa na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais reclama a formulação de um juízo de facto, pois tem de basear-se nas regras da vida e da experiência e não exclusivamente na interpretação de normas legais.*

Recurso nº 21.975. Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

JÚLIO MOURA DA SILVA, residente no Bairro dos Penedos Altos, Bloco Comercial, 2º Esqº, Covilhã, deduziu oposição à Execução Fiscal n.º 93/700071.5, que contra si reverteu para cobrança coerciva da quantia de Esc. 7.709.421\$00, proveniente de imposto sobre o valor acrescentado, contribuição industrial, coimas fiscais e custas de processos, de que é devedora originária a firma MOTA & COMPANHIA, LDA..

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco julgou parcialmente procedente a oposição.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo apresentando alegações com as seguintes conclusões:

I - A execução foi mandada reverter contra o oponente sem que se tenha verificado a prévia excussão do património da originária devedora, Mota & Cª, Limitada

II - O art. 13º do C.P.T., ao instituir o regime da culpa presumida, é inconstitucional, por violação dos princípios consagrados nos arts 2º, 266º, nº 2, e 107º da Constituição da República Portuguesa;

III — Seja como for, e sem conceder, o recorrente logrou provar a ausência de culpa a que se alude no mencionado arte 13º do C. P. T., atentos os factos que a sentença impugnada teve como assentes:

IV — Esta violou, pois, e, nomeadamente, os citados preceitos legais, bem como o disposto no art. 239º, n.º 2, do C.P.T..

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações defendendo a correcção do decidido pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Tribunal ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso por o recorrente, na conclusão 3.ª, afirmar que logrou provar a ausência de culpa, o que afronta a conclusão de facto de sinal contrário estabelecida na sentença recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Na 2.ª repartição de finanças da Covilhã corre termos execução fiscal contra a firma Mota & Companhia, Lda, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de imposto sobre o valor acrescentado, contribuição industrial, coimas fiscais e custas de processos de transgressão, no valor global de Esc. 7.707.421\$00.

2. Com fundamento em manifesta insuficiência do património da originária devedora para solver todas as dívidas exequendas conhecidas da repartição de finanças, em vários processos de execução fiscal ai pendentes, pelo facto de já se encontrarem penhorados todos os bens da originária devedora, foi a execução fiscal mandada reverter contra os gerentes conhecidos, entre os quais se inclui o ora oponente.

3. O ora oponente era gerente de jure daquela sociedade desde 27 de Junho de 1970.

4. Nos termos dos Estatutos da originária devedora, Mota & Companhia, Lda., na redacção da escritura de 27 de Junho de 1970, todos os documentos implicando obrigações ou responsabilidades para com ela, tais como actos e contratos, letras, livranças, cheques, e outros semelhantes, para serem válidos, tinham que ser assinados com a firma social, exclusivamente pelo sócio João Pinto de Almeida Mota, falecido em 30 de Abril de 1991.

5. O oponente passou a ser gerente de facto da firma Mota & Companhia, Lda., originária devedora, a partir de 09 de Maio de 1988, quando o artigo 5º do Pacto Social veio a ser alterado pela escritura pública daquela data, lavrada no Cartório Notarial da Covilhã, passando, a partir dessa altura a ser suficiente a assinatura de qualquer gerente para obrigar a sociedade, como pode ser comprovado pelo documento junto aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido.

6. Por esse motivo, foi a partir dessa data que o oponente passou a exercer de facto as suas funções de gerência, o que nunca tinha acontecido anteriormente, apesar de ter essa qualidade de direito, pois todas as decisões relativas à vida e negócios da sociedade eram tomadas pelo dito João Pinto de Almeida Mota, que igualmente assinava tudo quanto se prendia com isso.

7. Sucede, porém, que, quando tal se verificou, já a sociedade se debatia com graves problemas económico-financeiros, começando por essa altura a ser instauradas acções e execuções, incluindo as fiscais, contra a sociedade, encontrando-se esta tecnicamente falida.

8. A sociedade exerce a actividade de recuperação e comercialização de fibras têxteis.

9. Depois de 1974, surgiram as primeiras grandes dificuldades da sua existência, com a grave crise que, desde esse tempo, atingiu toda a indústria têxtil e de lanifícios.

10. Contudo, por volta do ano de 1985, os seus problemas agudizaram-se drasticamente, com muitos dos seus clientes a deixarem de honrar os seus compromissos.

11. Essa situação acarretou o desequilíbrio da sua situação financeira e dificuldades de tesouraria, de que nunca mais se conseguiu libertar, agravada com dificuldades de obtenção de crédito junto da banca.

12. A seguir a 1986, verificou-se uma significativa diminuição da procura dos artigos que produz.

13. Essa situação foi-se degradando progressivamente, tendo passado a trabalhar a feitiço, única maneira de sobreviver e tentar honrar os seus compromissos.

14. Os seus funcionários qualificados saíram da firma, por falta de pagamento pontual de prestações salariais.

15. Entretanto cedeu a exploração da sua empresa à firma «Simões, Martins & Matos Sociedade Comercial e Industrial Têxtil, Limitada», com início no dia 2 de Novembro de 1989, pelo prazo de 50 meses, pelo preço de 500.000\$00 mensais.

16. Com os proventos da mesma fez amortizações de parte dos seus débitos.

17. Acontece, porém, que, a partir de Julho de 1990, a cessionária deixou de pagar com regularidade as rendas devidas.

18. Entretanto, todos os bens da sociedade Mota & Companhia, Limitada, foram penhorados a nível das execuções fiscais, cujas vendas começaram a ser anunciadas.

19. Nestas circunstâncias, com o intuito de proteger os credores, incluindo o próprio Estado, e de evitar a falência, a sociedade recorreu a Tribunal, ao abrigo do disposto nos diplomas sobre recuperação de empresas, requerendo a medida de gestão controlada pelo prazo de 2 anos, o que lhe foi concedido por sentença de 8.11.91, junta aos autos, pela qual foi homologada proposta de viabilização daquela sociedade, nos termos da qual "durante o período de gestão controlada os pagamentos à Segurança Social serão cumpridos integralmente".

20. A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos não deu o seu acordo à recuperação.

21. O ora oponente, no exercício das suas funções de gerência, no período de exercício dessas funções, sempre desenvolveu todos os seus esforços, e empregou o melhor do seu saber, para resolver as suas dificuldades.

22. O oponente "tratava de todos os assuntos relacionados com a contabilidade, embora sem grande preparação e tempo para estas funções".

23 - A empresa não cumpriu com o determinado na sentença homologatória da deliberação dos credores, tendo-se gorado totalmente a sua recuperação, sem os pagamentos acordados.

3 - O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª

Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

O conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decimum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso. (1)

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, 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.

5 - Aplicando estes princípios e regras ao caso dos autos, constata-se que nas conclusões do recurso, que delimitam o objecto deste, o

(1) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso nº 17643.

recorrente sustenta que resulta da prova produzida que a sua conduta não foi culposa.

Na decisão recorrida, formulando-se um juízo sobre a prova produzida, entendeu-se que o recorrente agiu com culpa.

Como defendeu o Prof. Antunes Varela em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Apreciar se uma conduta é ou não culposa é, geralmente, matéria de facto, só não o sendo quando para tal apreciação seja necessário interpretar qualquer norma legal ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador. (2)

Para decidir se se provou ou não se o recorrente agiu com culpa, por omissão de deveres gerais de diligência tem exclusivamente de se interpretar qualquer norma legal ou entrar com considerações de carácter exclusivamente jurídico, mas apenas apurar, à face das regras de experiência, se o recorrente cumpriu ou não os deveres gerais de diligência cujo cumprimento, na situação, lhe era exigível.

Ora, nestes casos, a determinação da existência de culpa constitui uma questão de facto, como é jurisprudência pacífica.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para a decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, nº 1, alínea b) e 41º, nº 1, alínea a), do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47º, nº 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

(2) Neste sentido, entre outros, indicam-se os doutos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28-10-87 (recurso nº 4491, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-87, página 1113);

- de 11-11-87 (recurso nº 4407, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-88, página 1168);

- de 25-1-89 (recurso nº 5250, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-90, página 65);

- de 3-10-90 (recurso nº 5587, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, nº 353, página 637);

- de 5-6-91 (recurso nº 12739, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 663);

- de 21-4-93 (recurso 15884, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-10-95, página 111); e

- de 29-1-97 (recurso nº 21161).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — Foi presente, *Madalena Robalo*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.ºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 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 art.º 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 art.º 721º, nº 4, do CPC, por for 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 e 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 da 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, seja 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 irrecurribilidade 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 com 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 Administra. conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 percurso 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 20 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 21.986. Recorrentes: Olímpio Claro de Oliveira Caseiro e outro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Inconformados com a sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a oposição que haviam deduzido contra a execução que contra eles fora instaurada pela Repartição de Finanças da Marinha Grande, interpuseram os oponentes Olímpio Claro de Oliveira Caseiro e Jorge Manuel Cordeiro Santos recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formularam as seguintes conclusões:

1. A dívida dos autos é uma dívida comercial, porquanto proveniente de um acto de comércio.
2. Aos Tribunais Administrativos e Fiscais compete “o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas, administrativas e fiscais”.
3. Aos Tribunais Fiscais é, por isso, vedado conhecer das relações jurídicas de direito privado.
4. Devem, pois, considerar-se revogadas por inconstitucionalidade superveniente as normas constantes dos arts. 61º do DL 48.953, de 5 de Abril de 1969, e 159º do Decreto 694/70, de 31 de Dezembro, na parte em que conferem aos Tribunais Fiscais competência para a cobrança coerciva das dívidas à CGD emergentes de relações jurídicas de direito privado.
5. Devendo, em consequência, ser declarados inconstitucionais os referidos preceitos legais e declarada a incompetência absoluta dos Tribunais Fiscais (e assim da Repartição de Finanças para conhecer da execução).
6. Mesmo que assim não se entendesse, os arts. 61º do DL 48953, de 5 de Abril de 1969, e o art. 159º do Decreto 694/70, de 31 de Dezembro, foram revogados pelo n.º 1 do art. 3º do DI. 241/93.

7. Pelo que os Tribunais Fiscais são incompetentes para conhecer da cobrança coerciva das dívidas à CGD emergentes de relações jurídicas de direito privado.

8. Ao decidir em contrário a sentença recorrida violou o disposto no nº 1 do art. 3º do DL 241/93, devendo em consequência ser declarada a incompetência absoluta do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria para conhecer da execução.

9. O recorrente Olímpio Caseiro é executado pela mesma dívida em dois processos de execução - nos autos em recurso - e no processo 1392-93/101008.9, que corre termos na Repartição de Finanças da Marinha Grande.

10. Para que haja litispendência é irrelevante que o título que serve de base à execução não seja o mesmo (no primeiro a livrança em branco entregue à recorrida C.G.D. para que a preenchesse se o recorrente chamado a pagar a quantia afiançada o não fizesse e no segundo a própria fiança).

11. Relevante é que a dívida que o fundamenta seja a mesma.

12. A dívida é a mesma e só uma - verificando-se assim, litispendência, dos presentes autos em relação aos autos 13292-93/101008.9 - acção de execução interposta em primeiro lugar.

13. Ao julgar improcedente a alegada excepção de litispendência, a sentença recorrida violou o disposto no art. 497º e seguintes e 493º, nº 3, ambos do CPC.

14. Pelo que deve ser julgado procedente a alegada excepção de litispendência.

A Fazenda Pública pronunciou-se pela improcedência do recurso.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouidas as partes sobre essa questão prévia nada disseram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou assente a seguinte matéria de facto:

a) em 20.08.93 e com base nos doc. de fls.65 a 71 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido foi instaurado na rep. de finanças da Marinha Grande, a execução fiscal nº 1392-93/101067.0, contra Olímpio Claro de Oliveira Caseiro, Jorge Manuel Cordeiro Santos e V. H. Moldes-Projecto e Exportação de Moldes, Lda. para haver destes a quantia de 147.301.160\$00 acrescida de juros de mora a partir de 19.6.93, proveniente de empréstimo feito pela C.G.D. a Vidroplás - Indústria de Plásticos, SA e de que os executados foram avalistas;

b) em 20.08.93 foi instaurado na rep. de finanças da Marinha Grande a execução fiscal nº 1392-93/101008.9 contra Vidroplás, Olímpio Claro de Oliveira Caseiro e mulher Maria Celestina Vieira Silvestre Caseiro e V.H.Moldes-Projecto e Exportação de Moldes, Lda. para haver da Vidroplás a quantia de 716.888.860\$00 e dos restantes executados a quantia de 283.979.867\$00 proveniente de empréstimos feitos pela C.G.D. à Vidroplás e de que os restantes executados são fiadores (cfr. fls. 98 a 107 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido);

c) a executada V.H.Moldes- Projecto e Exportação de Moldes, Lda. foi citada em 15.9.93 na execução referida em a), na pessoa do seu sócio-gerente, Sr. Vítor Hugo Teixeira Beltrão;

d) a livrança constante da certidão de fls. 68 foi entregue em branco à C.G.D. acompanhada do doc. de fls. 88v. e 89 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido;

e) por escritura de 14.7.92 foi constituída a firma “V.H.Moldes - Projecto e Exportação de Moldes, Lda.” matriculada sob o nº 01087/920820 que se transformou em SA e passou a denominar-se “V.H.Moldes - Projecto e Exportação de Moldes, SA” (cfr. doc. de fls. 9 a 20 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido);

f) A “V.H.Moldes - Projecto e Exportação de Moldes, Lda.” matriculada sob o nº 00557/840606, alterou a sua designação e passou a denominar-se “VH-Investimentos e Participações, S.G.P.S., Lda.”, sendo a alteração de denominação registada em 20.8.92 (cfr. doc. de fls. 115 a 118);

g) posteriormente à citação efectuada na execução, a credora exequente veio informar que a executada é “V.H.- Investimentos e Participações S.G.P.S.” e esta foi citada na execução em 15.4.97, na pessoa do seu sócio gerente Bruno António Esperança da Silva (cfr. doc. de fls. 142 e 151);

h) os oponentes foram citados na execução em 15.9.93 e deduziram a oposição em 6.10.93;

i) a C.G.D. enviou à Vidroplás os documentos de fls. 48 a 54 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

Logra prioridade de apreciação a questão - prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, 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.

Nas alegações dos recorrentes e respectivas conclusões sustenta-se ser a mesma a dívida a que se reporta a presente oposição e a que é objecto de outro processo de execução fiscal pretendendo-se com tal alegação considerar a ocorrência de litispendência. Ora tal questão não se contém no elenco probatório da sentença recorrida que se transcreveu, constituindo tal indagação matéria de facto cujo conhecimento está subtraído à competência deste Supremo Tribunal, tendo por isso de se concluir que o recurso não versa apenas 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, cabendo a competência para o efeito ao Tribunal Central administrativo (2ª Secção).

Custas pelos recorrentes, fixando em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *Coelho Dias* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou ou fixou de forma diversa da pretendida pela recorrente pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 22.148. Recorrente: Discolagos – Discoteca de Lagos, L.da.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Discolagos - Discoteca de Lagos, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, 1º Juízo, julgou improcedente o recurso e a condenou na coima de 12.000\$00 e nas custas.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. A situação económica da arguida não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2ª. Que não foi mencionado na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

3ª. E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

4ª. O volume de negócios não pode servir para avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu activo e passivo, o que todo o contabilista confirmará.

5ª. Nunca há prejuízo para a FP pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário pois o imposto, será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.

6ª. Também não pode haver proveito para um contribuinte o facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que ultrapassado é agravado com custas de relaxe ou judiciais.

7ª. A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerado transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira, pelo artº 29º do RJFNA, o que contraria o disposto no nº 2 do artº 13º da CRP.

8ª. A aplicação de sanções é de competência da Assembleia da República, conforme dispõe a al. d) do artº 168º da CRP, e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.

9ª. O Meritíssimo Juiz que proferiu a sentença tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência. face ao DL 124/96, de 10-8, se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto.

10ª. Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da DGCI e ao DL 235-A/96, de 9-12, este confirmando aquelas instruções em que a adesão garante que as divi-

das dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

11ª. O arguido aderiu ao DL 124/96, de 10-8.

12ª. Finalmente a recorrente solicita a apreciação acerca da constitucionalidade de norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que no entender do recorrente é uma arbitrariedade grave da AF, que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o conseqüente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da CRP, que contém normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.

O ERFEP defende a improcedência do recurso.

O EMMP defende a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por nas conclusões 1ª a 4ª 7ª e 9ª a 11ª das alegações discordar dos factos estabelecidos na sentença e firmar factos que a sentença não levou ao probatório.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP apresentou o requerimento de fls. 100 e 101.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

a) Em 26-08-96, a Divisão de Serviços de Cobrança do IVA levantou à arguida o auto de notícia de fls. 2 pelo facto de esta ao apresentar a declaração periódica respeitante ao mês de Outubro de 1995, o que fez em 12-01-96, não ter junto a tal declaração qualquer meio de pagamento para satisfazer tal imposto no montante de 28.412\$00.

b) Em 02 de Outubro do mesmo ano, foi a mesma notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artº 200º e 211º do CPT, nada tendo ele requerido.

c) Em 18 do mesmo mês, por decisão do Director Distrital de Finanças de Faro, foi-lhe aplicada a coima de 12.000\$00, acrescida de 1.060\$00 de custas.

d) Tal decisão foi notificada à arguida em 30 de Outubro nos termos e para os efeitos do disposto no artº. 212º 2 do CPT.

e) Em 14-11-96 veio a arguida interpor recurso de tal decisão.

f) Foi esse recurso admitido por tempestivo.

g) A arguida nos anos de 1994 e 1995, teve uma base tributável - volume de negócios - de 4.548.405\$00.

3. Com base nestes factos a sentença em apreciação manteve a decisão que condenou a arguida na coima de 12.000\$00 e nas custas de 1.060\$00.

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia uma vez que nas conclusões 1ª a 4ª, 7ª e 9ª a 11ª das alegações discorda a recorrente dos factos estabelecidos na sentença e afirma factos que a sentença não levou ao probatório.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP apresentou o requerimento de fls. 100 e 101.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1 b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º I a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº I do artº 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria e facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

E nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os, tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso à dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente (conclusão 1ª.) que a sua situação económica não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios (conclusão 2ª.), que não foi mencionado na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de

que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção (conclusão 3ª.), e de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

Acrescenta (conclusão 4ª.) que o volume de negócios não pode servir para avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu activo e passivo, o que todo o contabilista confirmará (conclusão 7ª.) que a situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerada transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira.

Refere, ainda, na conclusão 9ª. que deveria averiguar-se se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto 124/96, de 10-8, e na conclusão 11ª., que a arguida aderiu ao DL 124/96, de 10-8.

Integram estas conclusões matéria de facto que a sentença em apreciação não fixou ou fixou de forma diversa.

A apreciação dos factos constantes das referidas conclusões que a sentença não fixou ou fixou de forma diversa da pretendida pela recorrente implica julgamento de matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — António Pimpão (relator) — Benjamin Rodrigues — Lúcio Barbosa. — Foi presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência, em razão da hierarquia do S. T.A.; competência do T. C. A..

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "Per Saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 22.151 em que o recorrente é José Fernando da Silva e o recorrido Fazenda Pública e de foi relator Ex.^{mo} Cons.º Dr. Fonseca Limão.

José Fernandes da Silva, não se conformando com o despacho do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância do Faro, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da decisão aplicativa de coima, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma ter aderido ao regime do DL. 124/96, de 10 de Agosto, daí concluindo “que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras”, em face de instruções da D.G.C.I. (conclusão 9, 10 e 11).

A Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º junto deste S.T.A., foi do parecer, a propósito daquela afirmação e também de outras, trazidas às conclusões do recurso, que este não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência deste S. T. A., em razão da hierarquia, para daquele conhecer.

Ouvidas as partes, apenas se pronunciou o recorrente, reconhecendo, desde logo, que esta questão logra enquadramento na domínio factual, embora o recurso verse também questões de direito.

Colhidos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.º P.º, pois que logra prioridade.

Na verdade, o recorrente afirma nas conclusões do recurso que aderiu ao regime constante do DL. 124/96, de 10/Agosto, o que, face a instruções da D.G.C.I., lhe garantia que as dívidas dos contribuintes não estavam sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

Ora a questão de saber se o recorrente aderiu ou não a tal regime e qual o conteúdo de tais instruções da D.G.C.I., logra enquadramento no domínio factual, visto que se trata de captar ocorrências da vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

A referida questão não foi resolvida na peça em recurso, sendo, pois, completamente omissa quanto a ela.

Quer isto dizer que existe controvérsia factual dirimir, o que significa que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos do art.º 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F., determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para conhecer do recurso. O que também se alcança, expressamente, do art.º 223º do C.P.T.. Por outro lado, uma vez que o recurso verse matéria de facto e direito, é competente para dele conhecer, nos termos do art.º 41 n.º 1 do E.T.A.F., o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que, julgando procedente a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa. 20 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Intervenção do plenário das secções. Derrama.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é aplicável no âmbito do processo de impugnação do acto tributário da liquidação a intervenção do plenário das secções, nos termos do artº 732ºA, nº 2 do CPCivil, na versão do DL 329-A/95, de 12-12, para assegurar a uniformidade da jurisprudência, já que à situação dos autos continua a aplicar-se o artº 30ºb) do ETAF, que, na versão inicial, ou na vigente após a nova redacção dada pelo DL 229/96, de 29-11, estabelece que compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo Pleno.

Sendo a derrama um imposto acessório do IRC não pode a mesma considerar-se custo fiscal do exercício de 1992.

Recurso n.º 22.155. Recorrente: Biersdorf Portuguesa, Lda.;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr.
António Pimpão.

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

1. Beirsdorf Portuguesa recorre da sentença que, no 3º. Juízo do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Lisboa, 2ª. Secção, julgou improcedente a impugnação.

Inicia o requerimento de interposição de recurso de fls. 89 pedindo que o julgamento do mesmo se faça com intervenção do plenário das secções para assegurar a uniformidade da jurisprudência.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. A alteração introduzida pelo na al. a) do nº 1 do artº 41ºdo CIRC pelo DL nº 10-B/96, de 23-03, somente produz efeitos a partir da sua entrada em vigor.

2ª. Ainda que contendo uma norma de natureza interpretativa, aquele diploma, segundo os princípios de direito fiscal, só pode aplicar-se a partir da sua publicação, o que significa que a derrama só não poderá aceitar-se como custo a partir do exercício de 1996.

3ª. Assim sendo e em conformidade com o princípio da não retroactividade das leis tributárias valendo a alteração introduzida na al. a) do nº 1 do artº 41ºdo CIRC pelo citado DL 10-B/96, de 23-03, somente para o futuro, no exercício de 1992 ainda terá que se aceitar como custo desse exercício a derrama.

4ª. Uma vez que de acordo com o supracitado princípio a obrigação tributária só pode ser regulada, na sua substância, pela lei vigente à data em que ocorrem os factos nela previstos.

5ª. Pelo que no caso dos autos ainda se aplica a primitiva redacção da al. a) do nº 1 do artº 41ºdo CIRC e, conseqüentemente, terá que se

aceitar como custo do exercício de 1992 a quantia paga a título de derrama.

6º. Acresce que até à referida alteração legislativa derrama é, sem dúvida, um encargo fiscal para efeitos da determinação da matéria colectável em IRC.

7º. Porquanto para determinação da matéria colectável em IRC a regra é a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos - artº 23ºf) do CIRC.

8º. E anteriormente à redacção introduzida na al. a) do nº 1 do artº 41º do CIRC (norma de excepção) somente o IRC não era dedutível.

9º. Aliás se assim não fosse, o legislador não teria sentido necessidade de proceder à referida alteração daquele normativo legal de natureza excepcional.

10º. Além disso a derrama não cabe dentro do conceito de IRC.

11º. Pelo contrário IRC e derrama são conceitos perfeitamente distintos, nomeadamente, quanto ao destino da receita, à normalidade ou excepcionalidade da incidência e aos sujeitos tributários activos.

12º. Motivo pelo qual na matéria colectável sujeita a IRC respeitante ao exercício de 1992 deverá ainda considerar-se como custo dedutível a derrama no valor de 36.791.442\$00.

13º. Deverá ser anulada a liquidação nos termos em que foi impugnada.

14º. E, em consequência, a ora recorrente ser reembolsada da quantia de 14.569.411\$00.

O ERFp entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP defende a manutenção da sentença recorrida por se tratar de jurisprudência pacífica.

2. A sentença em apreciação considerou provados os seguintes factos:

1- Na decl. mod. nº 22 de IRC relativa ao exercício de 1992, apresentada em 31-5-93, para efeitos de apuramento da matéria colectável acresceu ao resultado líquido do exercício, na linha 12 do quadro 17 a importância de 407.911.266\$00, referente à estimativa para impostos obre o rendimento do exercício que fora contabilizada como custo, como se pode confirmar pela análise do valor inscrito na linha 26 do quadro 12 da mesma declaração.

- Aquela estimativa tem a seguinte decomposição:

IRC	371.119.824\$00
Derrama	36.791.442\$00
<i>Total.</i>	407.911.266\$00

2. Apurou a matéria colectável de 14.104.009\$00 e imposto a pagar no montante de 156.188.298\$00;

3. Em 30-05-95 a ora impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação do IRC referente ao exercício de 1992, reclamação que veio a ser indeferida por despacho de 28-11-96;

O despacho de indeferimento foi notificado à reclamante em 16-12-96;

3.1. A recorrente inicia as alegações requerendo (fls. 89) que o julgamento do presente recurso se faça com intervenção do plenário das secções, nos termos do artº 732ºA, nº 2 do CPCivil, na versão do DL 329-A/95, de 12-12, para assegurar a uniformidade da jurisprudência.

Estabelece este artº, sob a epigrafe uniformização de jurisprudência, no seu nº 2 que "o julgamento alargado, previsto no nº anterior, pode ser requerido por qualquer das partes ou pelo Ministério Público e deve ser sugerido pelo relator, por qualquer dos adjuntos, ou pelos presidentes das secções cíveis, designadamente quando verifiquem a possibilidade de vencimento de solução jurídica que esteja em oposi-

ção com jurisprudência anteriormente firmada, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito”.

Pretendeu o legislador com este preceito normativo, como no relatório preambular do dito DL se escreveu, criar “mecanismos processuais adequados à fixação de jurisprudência na área do processo civil, face às dúvidas reiteradamente afirmadas pela doutrina sobre a natureza “legislativa” - e a constitucionalidade - dos assentos e à necessidade de harmonizar o regime do actual recurso para o tribunal pleno com o decidido pela jurisprudência constitucional no Acórdão nº 810/93, de 7-12” tendo-se encontrado a solução “no regime de revista ampliada,... como sucedâneo do actual recurso ordinário para o tribunal pleno” pois que se considerou “tal solução claramente vantajosa em termos de celeridade processual, eliminando uma “quarta instância” de recurso e propiciando, mais do que o remédio *a posteriori* de conflitos jurisprudenciais já surgidos a sua prevenção”. Ainda de acordo com o mesmo preâmbulo não se acompanhou “a solução consistente em tratar o acórdão das secções cíveis reunidas, proferido em julgamento ampliado do recurso de revista, como “assento”, optando-se antes pela revogação de tal instituto típico e exclusivo do nosso ordenamento jurídico”. Acrescenta ainda que “para além de a doutrina do assento não poder vincular tribunais situados fora da ordem dos tribunais judiciais” “pareceu desnecessária a instituição dos necessariamente complexos mecanismos processuais que facultassem a revisão do decidido, por se afigurar que a normal autoridade e força persuasiva de decisão do Supremo Tribunal de Justiça, obtida no julgamento ampliado de revista - e equivalente, na prática, à conferida aos actuais acórdãos das secções reunidas -, será perfeitamente suficiente para assegurar, em termos satisfatórios, a desejável unidade da jurisprudência, sem produzir o enquistamento ou cristalização das posições tomadas pelo Supremo”.

Nesta perspectiva se entende que o citado DL tenha revogado os artºs 763º a 770º do CPCivil relativos ao recurso para o Tribunal Pleno e que, nos termos do artº 732º A, nº 2 do CPCivil, na versão do DL 329-A/95, de 12-12, tenha criado o plenário das secções cíveis.

Entende-se, contudo, que este preceito normativo não é aplicável à situação dos presentes autos.

Encontra-se nestes questionada a sentença que, no 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação.

Não é aplicável, por isso, o artº 22º e 23º da LPTA que se refere à intervenção do Plenário do STA conhecendo recursos de acórdãos das Secções, dos respectivos Plenos e das Secções do Tribunal Central Administrativo.

Igualmente não é aplicável o artº 30º da LPTA que se refere à intervenção do Pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecendo recursos de acórdãos da Secção e das Secções do Tribunal Central Administrativo.

É certo que o artº 34º 4 da LPTA estabelece que “intervêm todos os juízes da Secção nos casos e termos do nº 5 do artº 23º”.

Por sua vez deste preceito resulta que “a fim de assegurar a unidade de aplicação do direito, quando a importância jurídica da questão, a sua novidade, as divergências suscitadas ou outras razões ponderosas o justificarem, o julgamento pode efectuar-se... com intervenção dos juízes referidos..., desde que, antes de o acórdão estar assinado, o presidente, ouvidos os vice-presidentes, ou a maioria dos juízes assim o determinem”.

Resulta deste preceito quem pode suscitar e determinar a intervenção de todos os juízes da Secção não podendo tal intervenção, por força do mencionado normativo, ser requerida pela impugnante.

Igualmente não pode ser deferida a requerida intervenção do plenário das secções, nos termos do artº 732º A, nº 2 do CPCivil, na versão do DL 329-A/95, de 12-12, para assegurar a uniformidade da jurisprudência.

Esta uniformidade da jurisprudência que o CPCivil visa conseguir com a intervenção do "plenário das secções cíveis" (artº 732º-A), tendo, por isso, eliminado o recurso para o tribunal pleno (consagrado no revogado artº 763 e segs. do CPC) encontra-se assegurada na LPTA.

Com efeito estabelece o artº 30ºb) deste diploma legal, quer na versão inicial, quer na vigente após a nova redacção dada pelo DL 229/96, de 29-11, que compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção. O DL 229/96, de 29-11, acrescentou ainda que tal oposição de acórdãos pode ainda respeitar a acórdãos do respectivo pleno.

Nem se pode afirmar que este regime do ETAF foi revogado pelo mencionada DL 329-A/95, de 12-12, já que, conforme anteriormente se referiu foi recentemente reafirmado por diploma posterior (o mencionado DL 229/96, de 29-11).

Entende-se, por isso, que não é aplicável aos presentes autos o regime consagrado no artº 732º A do CPCivil até porque a LPTA consagra recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário com vista a assegurar a uniformidade da jurisprudência.

Pelos motivos expostos deve indeferir-se a requerida intervenção do plenário das secções tal como foi requerido pela recorrente.

3.2. A sentença em apreciação julgou a impugnação improcedente pois que as derramas não seriam custos dedutíveis para apuramento da matéria colectável de IRC. Fundamentou-se particularmente na Lei 10-B/96, de 23-03, que no seu artº 28º deu nova redacção ao artº 41º 1.º do CIRC nos termos do qual não seriam custos o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros. Acrescentou, ainda, que esta mesma Lei aditou um novo preceito ao CIRC - o artº 39 - A - em cujo nº 7 se pode ler que "a redacção dada nos termos do nº 1 à al. a) do nº 1 do artº 41º do CIRC tem natureza interpretativa".

A questão controvertida resume-se em determinar se a estimativa da derrama que a recorrente contabilizou como custo tem ou não esta natureza e se é ou não dedutível no apuramento da matéria colectável de IRC do exercício de 1992.

O lucro tributável de IRC resulta da soma algébrica do resultado líquido do correspondente exercício ou seja da diferença entre os proventos e perdas e das variações patrimoniais positivas e negativas do mesmo exercício que não tenham reflexo naquele resultado conforme resulta do artº 17º do CIRC (serão desta compêndio legislativo os artºs mencionados, posteriormente, sem qualquer outra referência).

Acolheu este diploma o conceito de lucro tributável socorrendo-se da noção extensiva de rendimento de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial reportando-se por isso à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação nele se incluindo mesmo as mais-valias e menos valias, ainda que, por moti-

vos de índole económica limitadas às que tiverem sido realizadas (cfr. o preâmbulo do CIRC).

São custos ou perdas para este efeito nomeadamente os encargos fiscais e para-fiscais (artº 23ºf) dos quais nos termos do artº 41º 1 a), b) e c) se excluem o “imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a colecta da contribuição autárquica dedutível nos termos do artº 74º e os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar”.

Nesta enumeração dos impostos dedutíveis não se encontra incluída a derrama uma vez que a mesma tem perfeita autonomia relativamente ao IRC, “quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro” conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 5-3-97, Rec. 20.772, que, de perto, passaremos a acompanhar.

Com efeito o IRC é um imposto estadual pois o sujeito activo da correspondente obrigação tributária é o Estado contrariamente à derrama que é um imposto local cujo sujeito activo da mesma obrigação tributária é a autarquia local sendo cobrada na área do respectivo município.

Assim se compreende que a derrama só possa ser lançada “para ocorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro” conforme se estabelece no artº 5º 2 da Lei das Finanças Locais - Lei nº 1/87, de 6-1, com a redacção dada pelo artº 1º do DL 470-B/88, de 19-12.

Sendo a derrama calculada sobre a colecta de IRC, nos termos do artº 5º 1 da Lei 1/87, apenas será devida quando este assumir um valor positivo verificando-se uma relação de acessoriedade daquela relativamente a este o que não determina que o mesmo não possua características próprias como a já referida relativa aos pressupostos do seu lançamento.

Se na redacção inicial do artº 41º do CIRC (o qual se reporta aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais e dentre estes aos impostos que não podem ser deduzidos) apenas se referia o IRC e não a derrama por força da Lei Orçamental 10-B/96, de 23-3, passou a estabelecer que não podiam ser deduzidos “quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”.

Nestes passou a estar incluída a derrama já que tem a natureza de imposto sobre o rendimento conforme se sustenta no acórdão que vimos acompanhando e lugares aí citados.

A referida Lei Orçamental acrescentou, ainda, no artº 28º 7 que “a redacção dada nos termos do nº 1 à alínea a) do nº 1 do artº 41º do CIRC tem natureza interpretativa”.

Por força deste preceito legal estamos perante uma interpretação autêntica feita pela própria lei a qual assume uma das orientações interpretativas assumida pela jurisprudência no sentido de que a derrama não era custo fiscal (STA 23-9-92 Rec. 14.380) contrariamente à que entendia que a mesma era custo fiscal (STA 1-2-95, CTF 379/308) (para uma leitura mais desenvolvida pode consultar-se o Ac. deste Tribunal de 4-12-96, Rec. 20.773 e de 14-5-1997, AD 427º 887).

E tal interpretação jurídica é a que melhor se coaduna com a natureza económica e financeira da derrama já que esta bem como o IRC não se tornaram indispensáveis para gerar receitas ou proveitos ou para produzirem aquelas ou estes uma vez que se traduzem, como no acórdão que vimos acompanhando se escreveu, “numa extracção de uma fátia do próprio rendimento” ou na expressão do Ac. de 14-5-97, referido, “numa real amputação do rendimento, da riqueza que se quer

deixar disponível e isso só é plenamente alcançado com a não dedução do imposto sobre o rendimento a ele próprio”.

Integrando-se a lei interpretativa (de 1996) na lei interpretada, por força do art.º 13.º do CCivil, e produzindo os seus efeitos desde a data da entrada em vigor do CIRC temos de concluir que em 1993 não era dedutível à matéria colectável a derrama a que se referem os presentes autos.

Assim tendo decidido a sentença em apreciação não merece a mesma censura.

4. Termos em que se acorda em indeferir a requerida intervenção do plenário das secções, tal como foi requerida pela recorrente e em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela recorrente fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente. *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição; intempestividade.

Doutrina que dimana da decisão:

A intempestividade da oposição determina a sua rejeição nos termos do art.º 291º n.º 1 al. a) do C.P.T. e prejudica a apreciação das questões submetidas à apreciação do Tribunal

Recurso n.º 22.191 em que é recorrente GRÊSIL – Cerâmica e Pré – Esforçados, L.da e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Grêsil – Cerâmica e Pré-Esforçados L.^{da}, não se conformando com o acórdão, de fls. 127 e seguintes, 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) A douda decisão recorrida não conheceu dos factos integradores de caso julgado invocado naquela instância.

B) Além disso, manteve inalterada a afirmação de ter sido intempestiva a dedução da oposição na primeira instância.

C) Considerou ainda que o prazo de vinte dias previsto no artigo 285º, 1 do C.P.T. prevalece sobre o carácter oficioso do caso julgado.

D) Remetendo para a sede da própria execução fiscal o conhecimento do caso julgado.

E) Dessa forma fez errada interpretação do art.º 500º do C.P.C. aplicável *ex vi* do art.º 2º, al. f) do C.P.T..

F) Com efeito, os factos officiosos não carecem de prazo legal para o seu conhecimento.

G) À semelhança da duplicação da colecta, também o caso julgado exige uma interpretação adequada do art.º 285º, 1, do C.P.T. de modo a salvaguardar a possibilidade da dedução desse fundamento para além do prazo de vinte dias.

H) Tal entendimento é o que melhor permite a aplicação duma tramitação da execução fiscal de acordo com princípios de celeridade da própria execução fiscal.

I) A douda decisão recorrida violou o art.º 668º 1, d) do C.P.C. e fez errada interpretação do art.º 285º, 1 do C.P.T. e do art.º 500º do C.P.C..

A Fazenda Pública foi de parecer que o recurso deve ser considerado improcedente.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º opinou pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

a) foi instaurado na Repartição de Finanças do Concelho de Àgueda, sob o n.º 1001817/53, um processo de execução fiscal contra Grêsil – Cerâmica e Pré-Esforçado L.ª (cfr. documento de fls. 52).

b) execução essa para cobrança coerciva de dívidas ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro, proveniente da contribuições e respectivos juros de mora, no montante global de 21.021.274.00 (cfr. cópia das certidões de dívida a fls. 53 e 54).

c) foi remetida à executada, ora oponente, uma carta registada com aviso de recepção, o qual foi devolvido assinado com data de 12 de Abril de 1993, para, em vinte dias, pagar aquele montante, acrescido de juras de mora e custas do processo, deduzir oposição à execução ou requerer o pagamento em prestações ou a dação em cumprimento (cfr. cópias do ofício, a fls. 52, e do respectivo talão de registo e aviso de recepção, no verso da mesma folha).

d) em 8 de junho de 1993 deu entrada na Repartição de Finanças do Concelho de Àgueda a presente oposição, deduzida contra a execução referida em a) (cfr. a petição inicial a fls. 2 a 8, e o carimbo de entrada que lhe foi aposto);

e) em 10 de Dezembro de 1993 a oponente faz dar entrada neste Tribunal um requerimento de concessão de apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de custas (cfr. o requerimento de fls. 59 a 61).

f) A dívida exequenda foi reclamada no processo da recuperação da empresa n.º 421/90 do Trib. Jud. de Leiria.

g) A dívida à Segurança Social que inclui a dívida exequenda foi objecto de acordo de pagamento prestacional para ser paga em sessenta prestações iguais e sucessivas.

h) Algumas dessas prestações foram pagas (fls. 55).

i) A decisão homologatória da acção de recuperação referida em f) transitou em julgado em 1 de Fevereiro de 1991.

Vejamos o Direito.

A oposição deduzida pela ora recorrente foi liminarmente rejeitada, por extemporaneidade, no T.T. de 1ª Instância, por decisão de 19/4/94, a fls. 101 e seguintes.

No recurso desta interposto para o T.T. de 2ª Instância, alegou a recorrente ser aquela nula, por omissão de pronúncia, por não ter fixado a matéria de facto que, em seu entender, se encontrava provada.

O acórdão do T.T. de 2ª Instância, ora recorrido, ampliou a matéria de facto e, tratando da questão da tempestividade, concluiu pela extemporaneidade da oposição, assim negando provimento ao recurso.

Este arresto vem agora arguido de nulidade, também por omissão de pronúncia, por não haver fixado factos que, no entendimento da recorrente se encontravam provados.

Do confronto do probatório fixado na 1ª Instância com o que a 2ª Instância decidiu fixar, desde logo resulta ser este mais extenso, nele se incluindo, no essencial, os factos por cuja fixação a recorrente se bateu nas conclusões C) e E) do recurso para a 2ª Instância, com exclusão porém, da matéria alegada na conclusão D), a qual, como é óbvio, não logra enquadramento no domínio factual.

De concluir é, pois, que o acórdão sob censura fez a reapreciação da prova, de harmonia com o princípio da livre apreciação das provas, insito no art.º 655º do C. P. Civil, pronunciando-se de forma expressa quanto à questão probatória que lhe foi suscitada.

Dai que não padeça da apontada nulidade.

A outra questão, trazida às conclusões do recurso para este S.T.A..., consiste em saber se, em sede de oposição, extemporaneamente deduzida, deve ser conhecida questão, no caso, relativa a caso julgado.

As instâncias concluiriam pela negativa.

Bem, como veremos.

Na verdade, como se alcança do art.º 291º n.º 1 al. a) do C.P.T. a oposição deve ser rejeitada quanto for deduzida fora do prazo.

Por outro lado, o prazo para a dedução de oposição a que alude o art.º 285º n.º 1 do C.P.T. é peremptório e, por isso, nos termos do art.º 145º n.º 3 do C. P. Civil, extingue o direito de praticar o acto.

Ora se a recorrente, no momento em que deduziu oposição já não o podia fazer, forçado é concluir que a matéria que nela alegou, nomeadamente, a atinente ao caso julgado, não podia ser conhecida.

Na verdade, o dever de conhecer de todas as questões, quer as de conhecimento oficioso quer as submetidas pelas partes à apreciação do Tribunal, cessa quando o seu conhecimento esteja prejudicado pela solução dada a outras (v. art.º 660º n.º 2 do C. P. Civil).

Em suma, a solução dada à questão da tempestividade da oposição prejudicou a decisão sobre a questão relativa ao caso julgado.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa 20 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão*.
(Relator) — *Jorge Manuel Lopes Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Sentença. Excesso de pronúncia. Nulidade. Extinção do poder jurisdicional. Impossibilidade de reparação do agravo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *É nula, por excesso de pronúncia, a sentença em que o juiz conhece de impedimento do Presidente da*

Comissão de Revisão não alegado na petição inicial, sendo que não se trata de vício de conhecimento oficioso.

II — Proferida a sentença, fica esgotado o poder jurisdiccional do juiz.

III — É de revogar segunda sentença proferida “em reparação de agravo”, por impossibilidade legal desta em relação a decisão que conheceu do mérito da causa.

Recurso n.º 22.253 em que é Recorrente a Fazenda Pública e Couto Alves, Lda. e Recorrido a Fazenda Pública e Couto Alves, Lda. e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do T.T. de 1.ª Instância de Braga que julgou a presente impugnação judicial procedente, interpôs dela recurso para esta formação, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida padece de nulidade prevista no art.º 144º, 1, do C.P.T., pelo que deve ser revogada, porquanto o M.mo Juiz “a quo” apreciou e pronunciou-se sobre questão que não devia conhecer e, ainda, por contradição dos fundamentos invocados com a decisão.

2. Com efeito, a existir a ilegalidade resultante do impedimento estabelecido no art.º 44º, 1, d), do C.P.A. e da intervenção do director distrital de Finanças na Comissão de Revisão a que se refere o art.º 84º e ss. do C.P.T., decidindo reclamação da contribuinte, ou impugnante, depois de ter intervindo, exarando despacho, nos relatórios de exame à escrita, a sanção seria a anulabilidade da decisão, prevista no art.º 51º do C.P.A., cujo regime decorre dos art.ºs 135º, 136º e 141º e, não, a da nulidade regulada nos art.ºs 133º e 134º, todos do C.P.A., sanção essa que o M.mo Juiz considerou adequada ao alegado impedimento.

3. Esta alegada situação de impedimento, a existir, geradora da anulabilidade da decisão do Director Distrital de Finanças, apenas foi invocada pela impugnante nas suas alegações finais, pelo que, não tendo sido arguida no prazo legal para a impugnação ou na petição inicial, nos termos dos citados art.ºs 136º, 2, e 141º do C.P.A., determinou a consolidação do acto ou decisão.

4. Sobre esta questão não podia/devia o M.mo Juiz “a quo” pronunciar-se, porque a impugnante não arguiu dentro do prazo para a impugnação o vício que conduziria à anulação, nos termos do art.º 153º, 1, do C.P.T.

5. Existe, por outro lado, oposição dos fundamentos com a decisão, causa de nulidade desta, nos termos do citado art.º 144º do C.P.T., porquanto a nulidade declarada pelo M.mo Juiz “a quo”, com fundamento na alínea d) do n.º 2 do art.º 133º do C.P.A., não decorre dos fundamentos de direito pressupostos e invocados, contidos no art.º 44º, 1, d), do mesmo código.

6. Sem prescindir da reclamada nulidade da sentença, entende-se, todavia, que a mesma está afectada de erro de direito resultante de uma errada interpretação e aplicação dos art.ºs 6º, 44º, 1, d), e 133º, 2, do C.P.A., bem como do art.º 266º, 2, do C.R.P., à situação a que foram chamados a regular, normativos esses que, por isso, violou.

7. Com efeito, a intervenção do director distrital de finanças, como presidente da comissão de revisão, decidindo a reclamação da contri-

buinte, nos termos do art.º 87º, 3, não obstou ou impediu ou diminuiu as garantias de imparcialidade que os órgãos – tal como a comissão de revisão – e os agentes da Administração Pública estão obrigados a respeitar, por força do disposto no artigo 266º, 2, da C.R.P. e do art.º 6º do C.P.A., na sequência e/ou por causa da intervenção que, numa anterior fase, tivera a exarar despachos nos relatórios de exame à escrita.

8. Estes despachos não consubstanciam nenhuma decisão que tenha por objecto questões de fundo ou substanciais, atinentes à quantificação da matéria colectável, tributável, nem respeitam à sindicância das razões de facto e de direito que enfermam aqueles relatórios.

9. Ou seja, o D.D.F. não procedeu à fixação da matéria tributável dos impostos em causa, numa fase anterior à sua decisão no âmbito da comissão de revisão, situação que a ocorrer – e não ocorreu – tornaria esta decisão num acto de revisão daquela fixação, gerando, então, impedimento previsto na alínea g) do art.º 44º do C.P.A., norma, aliás, não invocada na sentença.

10. O D.D.F. não interveio, quer na comissão de revisão, quer na estrita qualidade de director distrital, como perito ou mandatário de qualquer das partes, nem deu parecer sobre questão a resolver, hipótese esta última que, na óptica do M.mo Juiz “a quo”, se entendeu verificada na situação em causa.

11. Os despachos do D.D.F. não consubstanciam ou traduzem a natureza de “pareceres” para efeitos do disposto nos art.ºs 98º e 99º do C.P.A., nem, através deles, se pronunciou, fundadamente, sobre questões científicas, técnicas ou jurídicas, determinantes para uma decisão da reclamação.

12. Consequentemente, a emissão daqueles despachos por parte do D.D.F. não é obstáculo à garantia de imparcialidade do procedimento do mesmo D.D.F., como presidente da comissão e decisão livre da reclamação no seio da mesma comissão, ponderados que foram todos os legítimos interesses das partes.

13. Era legal e logicamente impossível ao D.D.F. pronunciar-se nos relatórios, desde logo sobre o “quantum” da matéria tributável proposta, objecto de um acto de fixação que, esse, sim, poderia ser objecto de reclamação e de impugnação.

14. A dupla intervenção do D.D.F., posta em crise na sentença recorrida, não ofendeu, por acção ou omissão, o conteúdo, muito menos o conteúdo essencial, de um direito fundamental, previsto no art.º 133º, 1, d), do C.P.A.

15. De facto, o direito à imparcialidade dos administrados – contribuintes, no caso – não é um direito fundamental dos consignados nos art.ºs 24º a 57º da C.R.P., nem um direito de natureza análoga a eles, sendo que a sentença não curou de estabelecer esta analogia fundante, na vertente dos valores fundamentais que aqueles direitos, liberdades e garantias servem no ordenamento jurídico.

16. Deve, em suma, ser considerada válida e eficaz, por inteiramente legal, a decisão do D.D.F. proferida no âmbito da comissão de revisão, nos termos do art.º 87º, 3, do C.P.T.

Não contra-alegou a impugnante.

Sucede que, inconformada com nova sentença proferida neste mesmo processo pelo mesmo juiz de direito, julgando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal a impugnante “Couto Alves, Lda.”, assim rematando a atinente alegação:

I – Face ao recurso que a Fazenda Pública interpôs da sentença de 13/XI/1996, que julgou a impugnação procedente, o M.mo Juiz de

1ª Instância, em reparação do agravo, substituiu aquela sentença pela de que ora se recorre, nesta julgando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, uma vez que, na pendência da impugnação a ora Rct. aderiu ao disposto no D.L. n.º 124/96, de 10/VIII, pagando o imposto e parte dos juros compensatórios impugnados.

II – Porém, tratando-se de recurso de uma sentença, a reparação do agravo não era possível.

III – Aliás, a reparação do agravo só pode suceder em face de matéria alegada pelo recorrente, o que não ocorre no caso dos autos, pois em parte alguma das suas alegações a Fazenda Pública alude ao D.L. n.º 124/96, nem ao pagamento efectuado pela impugnante.

IV – Por outro lado, ao decidir como decidiu, o M.mo Juiz “a quo” conheceu de questão não suscitada pelas partes, visto que nem a Fazenda Pública, como se disse, nem a impugnante, suscitaram a questão da adesão ao D.L. 124/96 e pagamento consequente, sendo ainda certo que, no presente caso, a referida questão não é de conhecimento officioso.

V – Face ao exposto, tal sentença recorrida deve ser revogada, mantendo-se a decisão proferida em 13/XI/1996.

VI – Aquela sentença violou, entre outros, o disposto nos art.ºs 143º, 169º e 174º do C.P.T. e 744º do C.P.T.

Para além disso,

VII – Nos autos, nenhum acto existe onde a Rct. haja expressamente dito que reconhece a dívida relativa às liquidações em crise, que aceita o acto tributário, ou que renuncia à impugnação das mesmas liquidações.

VIII – E, porque não se presumem da circunstância de, na pendência da impugnação, a ora Rct. ter aderido ao disposto no D.L. n.º 124/96, de 10/VIII, pagando parte das liquidações que impugnou, não se pode dizer que os referidos conhecimento, aceitação ou renúncia se verificam.

IX – Neste sentido e em situações semelhantes já decidiram os acórdãos do S.T.A. de 29.XI.1995 – rec. 19.532, 22.II.1995 – rec. 17.845 e de 17.IV.1996 – 19.747.

X – Perfilhar-se o contrário seria, ao fim e ao cabo, vir retirar à impugnante uma das suas garantias fundamentais – o direito à impugnação – assim se esvaziando de conteúdo o princípio da legalidade fiscal (n.º 2 do art.º 106º da C.R.P.), o que, no caso, mais se agravaria quando a eliminação da garantia resultaria de um diploma que não observa o princípio da reserva de lei formal, também constitucionalmente consagrado.

XI – De resto, do D.L. 124/96 não decorre que a adesão ao regime nele previsto impede o contribuinte de se manter na impugnação judicial que haja interposto, sendo ainda certo que até a própria Administração Fiscal, no ofício n.º 5681, Proc. 740/7249, de 25.09.1996, da Direcção de Serviços de Justiça Fiscal da Direcção Geral dos Impostos, reconhece que tal impedimento não existe.

XII – Por conseguinte, não se verifica a inutilidade superveniente da lide que gere a extinção da instância.

XIII – Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou, entre outros, a alínea e) do art.º 287º do C.P.C., “ex vi” art.º 2º do C.P.T, o art.º 106º, 2, da C.R.P., e os art.ºs 19º, d) e 23º, d), do C.P.T., e o disposto no D.L. 124/96, de 10/VIII.

Em contra-alegação, diz a Fazenda Pública que esta sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo tal recurso ser considerado improcedente.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público entende que não se pode conhecer deste mesmo recurso, “porquanto a decisão recorrida (de fls. 319) é reparação do agravo feito pela sentença de fls. 287 e, por isso, não admite recurso nos termos gerais: só podia ser conhecida por este Supremo se a ora Recorrente tivesse contra-alegado o recurso de fls. 290 (o que não fez), assim se constituindo agravada e, depois, constituindo-se agravante, tivesse requerido a subida do agravo (de fls. 290) no estado em que estava (o que também não fez), para se decidir a questão sobre que recaíram as duas decisões opostas”.

Dado conhecimento deste douto parecer à Rct. Couto Alves, Lda., respondeu nos termos constantes de fls. 349-351, em que conclui que aquele não deve ser seguido.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Importa, naturalmente, debruçarmo-nos, de imediato, sobre a questão do não conhecimento do recurso suscitado no douto parecer de fls. 346.

Aí se opina em tal sentido no pressuposto de a decisão recorrida de fls. 319-321 ser de reparação de agravo.

Porém, salvaguardado o devido respeito, avançamos que assim não é, pese embora o facto de logo no início daquela se afirmar “visto o disposto nos art.^{os} 169º do C.P.T. e 744º do C.P.C., repara-se o agravo e, em substituição da anterior decisão, exara-se agora o seguinte...”.

É bem sabido que «proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa» - artigo 666º, I, do C.P.C.

In casu, com a prolação da sentença de fls. 287-288, em que julgou esta impugnação judicial procedente, esgotou-se o dito poder do M.^{mo} Juiz de Direito “a quo”, sendo que não se lhe veio a perfilar qualquer das excepções do n.º 2 do invocado preceito adjectivo.

A respeito, exarou-se no acórdão desta Secção de 17/II/1996, rec. n.º 19.458, in Apêndice ao D.L. de 19/III/1998, pags. 44-48:

«Ao decidir a questão controvertida que lhe foi submetida pelas partes, o Juiz procede à definição da relação jurídica material em certos termos. Fá-lo porque está habilitado legalmente com o poder para tanto. A lei confere-lhe o poder jurisdicional precisamente para dirimir o conflito existente entre as partes.

Dirimindo o conflito, ainda que este respeite a questão processual, e porque o poder jurisdicional só está conferido ao juiz como mero instrumento legal para o decidir, deixa de estar o mesmo habilitado logicamente com o poder que já exerceu. Este esgotou-se.

Mas, além desta razão doutrinária, uma outra, de ordem pragmática, vai no mesmo sentido. Ela propicia que o juiz, interiorizando a consciência de que apenas pode exercer o poder de decidir a questão uma vez, o faça com ponderação de todas as regras legais. Por outro lado, só assim se pode estruturar um sistema ordenado de recursos, pois, de contrário, ficaria por saber que reconsideração da anterior decisão haveria de ser elegida para objecto de recurso. A possibilidade de livre alteração do decidido por banda do juiz seria “de todo em todo intolerável, sob pena de criar a desordem, a incerteza, a confusão” (Professor Alberto dos Reis, C.P.C. Anotado, Vol. V, pág. 127).

Proferida a decisão, fica, pois, por regra, precluída a possibilidade legal de o juiz vir definir no mesmo processo em novos termos a relação jurídica apreciada, salvo em caso e por virtude do decidido em recurso da sua decisão.»

Vedado estava, portanto, na situação vertente, proceder o M.^{mo} Juiz “a quo” a “substituição da anterior decisão”, a sentença (também recorrida) de fls. 287-288.

Ademais, havendo esta conhecido do mérito da causa, inexistente a possibilidade legal de “reparação do agravo” – cfr. artigos 733º, 691º e 744º, 1, *in fine*, do C.P.C. (*)

Em suma: a instância, ao proferir a dita segunda sentença – em que proclamou “perdido (pela impugnante) o direito de se manter na lide, visto ter reconhecido a dívida cuja liquidação discutia”, por efeito da adesão ao regime do D.L. n.º 124/96, de 10/VIII – carecia já de poder jurisdicional para tal efeito.

E porque directa e efectivamente prejudicadas, fora de qualquer dúvida, por tal decisão, assistia à impugnante legitimidade para dela recorrer nos termos gerais – artigos 167º do C.P.T. e 680º do C.P.C.

Como assim, é de conhecer do seu recurso, im procedendo, pois, a questão prévia suscitada pelo distinto P.G.A.

As considerações atrás tecidas conduzem, necessariamente, ao reconhecimento da razão da Rct. Couto Alves, Lda. ao insurgir-se contra a actuação da instância acabada de censurar. É que a segunda sentença, envolvendo erro de julgamento quanto à existência dos poderes jurisdicionais do seu autor para decidir novamente a causa (neste sentido, vd. o citado aresto desta Secção, aceitando a linha de argumentação do Professor Alberto dos Reis, *op. cit.*, vol. V, fls. 113 e segs.), é ilegal, por isso que não pode manter-se na ordem jurídica, impondo-se, pois a sua pedida revogação.

RECURSO DA FAZENDA PÚBLICA:

O primeiro ataque que esta Rct. desfere à sentença de fls. 287-288 é o de que padece de nulidade prevista no artigo 144º, n.º 1, do C.P.T., porquanto o M.mo Juiz “a quo” apreciou e pronunciou-se sobre questão que não devia conhecer, posto que não equacionada na petição inicial.

Vejamos.

Atentando em tal articulado, vemos que a impugnante “Couto Alves, Lda.” invocou aí as seguintes causas de pedir:

- Ilegalidade da decisão que determinou a tributação por presunção;
- Falta de fundamentação da decisão da reclamação;
- Errónea quantificação da matéria tributável.

Referência alguma se faz na petição inicial, maxime, no seu item III, a impedimento do Presidente da Comissão de Revisão (D.D.F) decorrente do facto de, anteriormente, haver emitido despacho de concordância sobre o relatório do exame à escrita efectuado à impugnante.

Só em sede de alegações subsequentes à produção de prova (artigo 139º do C.P.T.), ela esgrime com tal irregularidade, consubstanciando, em sua óptica, violação dos art.ºs 266º, 2, da C.R.P. e 6º e 44º, d), do C.P.A., por isso que a decisão da referida Comissão deve ser anulada.

Na sentença em apreço conheceu-se deste vício, sob a invocação do artigo 143º, 1, do C.P.T. e no entendimento de que, a concluir-se pela existência do alegado (na sobredita fase processual) impedimento, a decisão da Comissão de Revisão é nula.

Sobre a «ordem de conhecimento dos vícios na sentença», estatui-se no sobredito preceito adjectivo que “o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação”.

(*) Neste sentido, vd. Drs. Alfredo José de Sousa e Silva Paixão, C.P.T. Comentado e Anotado, 3ª edição, pág. 384, nota 5 ao artigo 174º e Jorge de Sousa e Lima Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, pág. 142.

Aqueles primeiros vícios são de conhecimento oficioso, por isso que “o juiz deverá pronunciar a declaração de inexistência ou de nulidade, desde que os factos apurados, previamente discriminados, comprovem a existência de tais vícios, independentemente de estes terem sido concretamente alegados e de o impugnante ter indicado qualquer relação de subsidiariedade quanto aos que tenha arguido”. (Alfredo José de Sousa e Silva Paixão, C.P.T. Comentado e Anotado, 3ª edição, pág. 323, nota 6).

Segundo o artigo 119º, 1, do C.P.T, são nulidades insanáveis em processo judicial (que compreende a impugnação dos actos tributáveis, incluindo o indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas – alínea a) do n.º 2 do artigo 118º) a ineptidão da petição inicial, a falta de informações oficiais e a falta de notificação da interposição de recurso aos interessados, se estes não alegarem.

Só estas nulidades podem ser oficiosamente conhecidas – n.º 2 do dito artigo 119º.

As restantes nulidades, relativas ou secundárias, se não forem oportunamente arguidas, consideram-se sanadas.

E foi o que sucedeu com o invocado impedimento do Presidente da Comissão de Revisão, não arguido, como cumpria, na petição inicial da presente impugnação judicial. A ter ocorrido, tal nulidade secundária mostrava-se sanada à data da prolação da primeira sentença.

E não sendo de conhecimento oficioso, vedado estava ao M.mo Juiz “a quo” pronunciar-se sobre ela. Havendo-o feito, tal decisão enferma de excesso de pronúncia, determinante de nulidade da sentença, nos termos do artigo 144º, 1, *in fine* (redacção do D.L. n.º 47/95, de 10/III), do C.P.T.

Procede, assim, a 1ª conclusão da alegação da Ret. Fazenda Pública, o que tanto basta para o êxito do recurso.

Por todo o exposto, acordam em conceder provimento a ambos os recursos, revogando a sentença de fls. 319-321 e declarando nula a primeira sentença, a fls. 287-287.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes Sousa*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Não aplicação ao processo de contra-ordenação fiscal do disposto no art. 22º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O disposto no art. 22º do CPT não se aplica às decisões que aplicam coimas.*
- II — *Assim, se a decisão que aplica uma coima não contiver os requisitos contidos no art. 212º do CPT, enfermado eventualmente da nulidade prevista no art. 195º do CPT (v.g. falta dos requisitos legais de aplicação das*

coimas, incluindo a notificação ao arguido), impõe-se o imediato recurso dessa decisão, nos termos e no prazo do art. 213º, 1, do CPT.

III — *Se o arguido se socorre do disposto no art. 22º do CPT, e uma vez que tal disposição não se aplica às decisões que aplicam coimas, interpondo recurso após o recebimento da respectiva certidão, deve considerar-se que o recurso é intempestivo se o mesmo tiver sido apresentado para além do prazo fixado no art. 213º, 1, do CPT.*

Recurso n.º 22.274. Recorrente: Carvalho & Santos, L^{da}.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **CARVALHO & SANTOS, Ld.**, com sede na Rua Dr. Francisco Barbosa, 27, RIO MAIOR, interpôs, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, recurso da decisão proferida pelo chefe da repartição de finanças de Rio Maior, que lhe aplicou uma coima no valor de Esc. 400.000\$00.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou o recurso intempestivo, negando-lhe assim provimento.

Inconformado com esta decisão, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A decisão recorrida considerou inaplicável o disposto no art. 22º do Código de Processo Tributário às decisões que apliquem coimas em processo de contra-ordenação fiscal.

b) Por tal motivo declarou intempestivo o recurso da decisão proferida no processo de contra-ordenação 53/95 da repartição de finanças de Rio Maior, a cujo prazo a recorrente aplicou, na sua contagem, tal normativo.

c) Ao acto de aplicação de uma coima em processo de contra-ordenação fiscal não pode deixar de se considerar um acto em matéria tributária, donde deve a sua comunicação conter a fundamentação em que assentou.

d) Caso a não contenha, pode o interessado deitar mão do artigo 22º do Código de Processo Tributário, que terá efeitos na contagem do prazo de recurso.

e) Ao entender de forma diversa violou a decisão sob recurso o disposto neste normativo, bem como o disposto no art. 213º, n.º. 1 do Código de Processo Tributário.

f) Razão pela qual deve ser revogada e substituída por outra que não declare intempestivo o recurso interposto para o Tribunal da 1ª Instância, pelo menos por este motivo, devendo conhecer o seu mérito.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu duto parecer sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente:

2.1. A 6 de Fevereiro de 1995 foi levantado auto de notícia por o recorrente apenas ter escriturado o livro Diário-Razão-Balancete até 31 de Dezembro de 1989.

2.2. Em 14 de Julho de 1994 havia sido notificada para regularizar essa escrituração, em prazo de 30 dias, com a cominação do artigo 36º, n.º 4 do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras.

2.3. Foram levantados à recorrente por factos idênticos aos destes autos e anteriormente mais dois processos.

2.4. Apesar da notificação com aquela cominação e de a fiscalização ter sido efectuada muito para além do prazo consignado, a recorrente mesmo assim não regularizou a escrituração dos livros.

2.5. A recorrente foi notificada do despacho de aplicação da coima em 19 de Maio de 1997.

2.6. Não contendo, no seu entender, a notificação os fundamentos que sustentaram o despacho notificado, requereu, nos termos do art. 22º, n.º 1, do CPT, certidão desses fundamentos, a qual lhe foi entregue em 11 de Junho de 1997.

2.7. A douda petição inicial entrou na repartição de finanças em 26 de Junho de 1997.

3. A questão a resolver é esta:

Em processo de contra-ordenação, e na eventualidade do arguido entender não conter a decisão que aplica a coima os fundamentos respectivos, pode lançar mão do art. 22º, n.º 1, do CPT, beneficiando, para efeitos de eventual recurso, do disposto no n.º 2 do citado normativo? Vejamos.

Dispõe o art. 22º do CPT:

“1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, *recurso* ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2. Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida...”

Será que esta disposição se aplica ao recurso das decisões de aplicação de coimas em processo de contra-ordenação?

Vejamos de novo a lei.

Dispõe o art. 212º do CPT:

“1. A decisão que aplica a coima conterà:

- a) a identificação do arguido e eventuais participantes;
- b) a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) indicação de que não vigora o princípio da *reformatio in pejus*;
- e) A condenação em custas.

2. A notificação da decisão que aplicou a coima conterà, além dos termos da decisão e do montante das custas...”

Dispõe, por sua vez, o art. 195º do CPT:

“1. Constituem nulidades *insupríveis* no processo de contra-ordenação fiscal:

(...)

d) a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido.

(...)

5. As nulidades mencionadas são de conhecimento officioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”.

Quer isto dizer que, sob pena de *nulidade insuprível*, a notificação da aplicação da coima deverá conter a decisão da respectiva decisão, revestida dos requisitos legais.

Nesses requisitos legais, cuja falta provoca a nulidade insuprível da decisão que aplica a coima, estão abrangidos nomeadamente os definidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 212º do CPT.

E a falta de indicação “dos fundamentos de facto e de direito que estiveram na base da fixação da coima” (que foi um dos elementos pedidos pelo recorrente, como se vê da informação de folhas 17), constitui obviamente violação do disposto no art. 212º, 1, b), do CPT, que produz a nulidade insuprível do art. 195º, 1, d) do CPT.

Quer isto dizer que a falta de tais fundamentos constitui, de per si, uma nulidade insuprível, ou seja, que não pode ser suprida.

Dito de outro modo: o facto de o interessado lançar mão do disposto no art. 22º do CPT, e de lhe vir a ser passada uma certidão donde constem os fundamentos solicitados não supre essa nulidade.

Daqui decorre uma outra consequência: o art. 22º do CPT não se aplica às decisões de aplicação de coimas.

O âmbito deste artigo, reportado a matéria tributária, não abrange patentemente as decisões em matéria de contra-ordenação. As referências no citado artigo às impugnações e reclamações não se reportam necessariamente às contra-ordenações. E a referência aos recursos deve apenas entender-se aos recursos contenciosos em matéria fiscal, com excepção das decisões em matéria de contra-ordenação.

Assim, o prazo de recurso da decisão de aplicação de coimas (15 dias - art. 213º, 1, do CPT), conta-se a partir da notificação, não beneficiando o arguido do disposto no art. 22º do CPT.

Tendo patentemente o arguido apresentado o seu recurso para além daquele prazo, é óbvio que a sua pretensão está votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo arguido, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 22.285. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrente: David Rodrigues Correia; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Vitor Meira.

David Rodrigues Correia impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro a liquidação de IRS referente ao ano de 1994 invocando o vício de violação de lei por não terem sido considerados os documentos que apresentou.

O Mº Juiz daquele tribunal julgou a impugnação procedente e anulou o acto impugnado.

Inconformado com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1 - Na aplicação da lei tributária é dominante o princípio da investigação ou verdade material (artº 40 nº 1 do C.P.T.);

2 - A força probatória (formal) de um documento não impede que se questionem as declarações de ciência nele contidas se se verificar um vício de vontade capaz de as invalidar (nota 9 - artº 371 C.C. anotado - 7ª ed. - A. Neto);

3 - O vício de vontade é notório quando a entidade que emitiu documentos reconhece o erro de interpretação ao abrigo da qual foram emitidos. (A D.G. de Saúde revoga a informação 63/DSO de 94/08/26 e adopta novo critério em 95/12/15 - Circular Normativa nº 22/DSO).

4 - A Administração Fiscal ao desconsiderar, pela circular 1/96, os documentos emitidos pela D.G. de Saúde ao abrigo da interpretação revogada está a fazer uma correcta aplicação da lei tributária, tanto na forma como na substância.

5 - O Mº Juiz ao considerar ilegal a circular da DGI 1/96 e relevante para efeitos fiscais o Atestado Médico de Incapacidade julgando procedente a impugnação, fez, com o devido respeito, uma incorrecta aplicação da lei, face aos pressupostos que estavam em jogo.

O impugnante contra-alegou no sentido da manutenção do decidido.

O Mº Juiz recorrido sustentou a sua decisão.

O Exmo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por a recorrente nele afirmar factos que o Mº Juiz "a quo" não estabeleceu nem levou em conta.

Ouvidas as partes sobre a questão prévia nada disseram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou os seguintes factos como provados:

a) em 26 de Abril de 1995 o contribuinte ora impugnante fez dar entrada na Direcção Distrital de Finanças de Aveiro a declaração modelo 2 de IRS respeitante ao ano de 1994 (cópia dessa declaração de fls. 7 a 10);

b) nessa declaração o contribuinte deixou consignado que não tinha grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% (cópia da referida declaração, máxime quadro 9.A, a fls.7);

c) com base nas declarações prestadas pelo contribuinte e nos termos da "nota demonstrativa, da liquidação do imposto" constante da nota de cobrança, a DGCI liquidou-lhe IRS no montante de 320.730\$00 e indicou-lhe o dia 11 de Outubro de 1995 como data limite de pagamento (cópia da referida nota de cobrança / recibo a fls.4);

d) em 3 de Outubro de 1995 o contribuinte pagou o montante liquidado (cópia da mesma nota de cobrança / recibo);

e) o Presidente da Junta Médica da Sub-Região de Saúde de Aveiro atestou, mediante documento datado de 3 de Outubro de 1995 e por ele assinado e autenticado com o selo branco daquela instituição, para efeitos de IRS, que o Impugnante "apresenta deficiência de carácter permanente, que de acordo com a Tabela Geral de Incapacidades,

aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de 64% Sessenta e quatro por cento, desde 1990” (cópias do atestado a fls. 6 e a fls. 3 do processo de reclamação graciosa em apenso, sendo que nesta foi aposto pela funcionária da 1ª RFA que o recebeu um carimbo de conformidade com o original);

f) em 27 de Outubro de 1995 o contribuinte fez dar entrada na 1ª RFA um requerimento de reclamação graciosa da liquidação dita em c), acompanhado do atestado médico dito em e), invocando que é portador de deficiência de carácter permanente que lhe confere o grau de incapacidade de 64% desde 1990, que só após a apresentação da declaração de rendimentos e respectivo anexo de benefícios fiscais, quando da submissão a junta médica, teve conhecimento da extensão da sua deficiência e pedindo “a sua (da liquidação) reformulação de acordo com o exposto e nomeadamente com as disposições contidas nos artigos 25º e 80º do CIRS e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais” (requerimento a fls. 2 do processo em apenso);

g) em 6 de Novembro de 1995 o Chefe da 1ª RFA elaborou proposta de decisão no sentido da procedência da reclamação (proposta a fls. 21 do processo em apenso);

h) remetida a reclamação à Divisão de Justiça Tributária (DJT) da Direcção Distrital de Finanças de Aveiro foi elaborada em 30 de Janeiro de 1996 informação no sentido do deferimento da reclamação e do reembolso ao contribuinte da quantia de 1.059.801\$00, quantia calculada nos termos da simulação de liquidação efectuada no pressuposto de que o contribuinte apresenta um grau de invalidez permanente superior a 60% e tendo ainda em conta o montante já pago e referido em d) (simulação da liquidação e informação a fls. 19 e 20 do processo em apenso, respectivamente);

i) essa informação mereceu o seguinte parecer, datado de 12 de Fevereiro de 1996, do Chefe da DJT:

“nada a opor ao deferimento da presente reclamação”

(parecer lavrado sobre a informação de fls. 20 do processo em apenso);

j) por carta datada de 5 de Março de 1996, a DJT notificou o contribuinte nos seguintes termos:

“Estando pendente de decisão nesta Direcção Distrital de Finanças o processo em epígrafe solicita-se a V. Exª., no âmbito de instruções emanadas superiormente - Circular nº 1/96, de 31.01. DGCI (Direcção-Geral das Contribuições e Impostos) - a obtenção, alternativa, junto das Autoridades de Saúde competentes:

1) De atestado actualizado (emitido posteriormente a 15 de Dezembro de 1995) comprovativo da incapacidade permanente de grau superior ou igual a 60% alegada, quando decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, ou;

2) De declaração na qual se explicita que a incapacidade atestada em 03/10/95 não é decorrente da referida deficiência oftalmológica hipovisão.

A falta de junção dos elementos probatórios referidos no prazo de 15 dias conduzirá ao indeferimento da petição em causa pelo que se espera a melhor colaboração”

(cópia da carta a fls. 21 do processo em apenso);

m) em resposta a essa notificação, o contribuinte deu conta de que instaurara já impugnação judicial da liquidação e juntou cópia da resposta que dera a idêntica solicitação feita pelo Chefe da 1ª RFA no processo de impugnação (requerimento de fls. 22 do processo apenso e documentos com que foi instruído, de fls. 23 a 28);

n) em 27 de Março de 1996 foi prestada informação, "em aditamento" à referida em h), no sentido do indeferimento da reclamação por o contribuinte não ter anuído à notificação referida em l) (informação a fls. 29 do processo em apenso);

o) em 29 de Março de 1996 o Chefe da. DJT lavrou o seguinte parecer sobre essa informação:

"nada a opor ao indeferimento da presente reclamação"

(parecer lavrado sobre a informação de fls. 29 do processo apenso);

p) em 3 de Abril de 1996, um administrador tributário, por delegação do Director Distrital de Finanças de Aveiro, decidiu a reclamação graciosa nos seguintes termos:

"Indefiro por falta de declaração comprovativa da incapacidade, emitida após 95.12.15, conforme Art. 96ª alínea e) do Código de Processo Tributário e Circular nº 1/96 de 31.01 - DGCI"

(decisão a fls. 29);

q) o processo de impugnação foi remetido ao Tribunal em 30 de Abril de 1996 (termo de remessa a fls. 40).

Logra prioridade de conhecimento a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", 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.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões, como refere o Ministério Público, questiona a recorrente o entendimento quanto à força probatória do documento apresentado e a notoriedade do vício de vontade da entidade que emitiu os documentos. Trata-se de questões de facto que não foram consideradas nem dadas como provadas na sentença recorrida e que põem em causa o probatório finado. Por isso se terá de concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que implicará a incompetência, em razão da hierarquia deste Tribunal para o apreciar.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Vitor Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso de decisão da 1ª Instância como fundamento do mesmo facto que não consta do quadro factual desenhado na sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 22.301 em que é Recorrente Ministério Público e Recorrida Maria Madalena A. Barros Oliveira e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

O Ministério Público recorre da sentença do 1º Juízo – 1ª Secção do T.T. de 1ª Instância do Porto que julgou a presente impugnação judicial deduzida por Maria Madalena Andrade de Barros Oliveira contra liquidação de imposto sucessório parcialmente procedente.

Remata a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 – A transmissão real e efectiva dos bens legados (farmácia) ocorreu com a aceitação da legatária e retrotraiu ao momento da abertura da herança (arts. 2050º e 2279º do C. Civil).

2 – A eventual nulidade da deixa testamentária não foi judicialmente declarada ou reconhecida, pelo que, tratando-se, como se trata, de documento autêntico (art.º 363º, 2, do C.C.), para efeitos tributários, continua a produzir efeitos, uma vez que a impugnante não renunciou ao legado (art.º 32º do C.P.T.).

3 – A transmissão real e efectiva da farmácia ocorreu a título gratuito, pelo que a liquidação em apreço não é passível de censura.

4 – Decidindo em sentido contrário, a douda sentença procedeu a incorrecta interpretação e aplicação da lei, violando o disposto no art.º 3º, § 1º, do C.I.M.S.I.S.S.D. e no art.º 32º do C.P.T., devendo a mesma ser revogada.

Sem contra-alegação, subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Prioritariamente, há que equacionar, porque de conhecimento officioso, a questão da competência hierárquica desta formação – artigos 3º da L.P.T.A., 45º do C.P.T. e 101º e segs. do C.P.C.

É sabido que a Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. apenas conhece de matéria de direito nos processos (como o presente) inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância – artigos 21º, 4, e 32º, I, b), do E.T.A.F.

Pois bem, *in casu*, a instância considerou provado que:

- Em 27/VI/86, a impugnante compareceu na Repartição de Finanças, declarando que no dia 3/VI/86 falecera sua tia Maria Natércia Miranda de Barros, no estado de solteira, sem ascendentes, com testamento, pelo que a herança se defere a favor de:

- seu irmão, Marcelo Bastos de Barros;
- sua irmã, Leonor de Sousa Barros;
- legatária, a impugnante.

- Com base nos elementos declarados, foi instaurado o processo de liquidação de imposto sucessório n.º 2215.

- Foi apresentada a relação de bens junta àquele processo a fls. 6 e 7, da qual consta uma farmácia, designada Farmácia Barros, sita na Praça da República em Cabeceiras de Basto, com o valor de 2.271.934\$70.

- Em 21/X/80, no 6º Cartório Notarial do Porto, a autora da herança entregou testamento, no qual legou a sua sobrinha, aqui impugnante, filha de seu irmão Marcelo Bastos de Barros, a sua farmácia.

- Em 10/XII/91, os serviços procederam à liquidação do imposto sucessório devido, cabendo à impugnante a quantia de 1.304.245\$00.

- Em 11/XII/91, a impugnante foi notificada do valor que serviu de base à liquidação e do montante do imposto, a pagar no mês seguinte.

- Pela impugnante foi declarado em 18/XII/91 pretender pagar o imposto em seis prestações, tendo prestado garantia bancária em 27/XII/91.

- Em 9/III/92, a impugnante apresentou reclamação, relativamente à qual não foi proferida decisão.

- Em 19/VIII/92, a impugnante apresentou impugnação.

- O imposto foi debitado em 31/XII/91 pelos conhecimentos n.ºs 974 a 981.

- A impugnante efectuou o pagamento da 1ª prestação no montante de 163.035\$00 em 29/I/92, debitada pelo conhecimento n.º 974 e a 2ª prestação no montante de 163.035\$00, foi paga em 31/VII/92.

- Em 11/VI/87, no Cartório Notarial de Cabeceiras de Basto, foi celebrada escritura pública de habilitação de herdeiros da autora da herança, conforme consta de fls. 6 do processo de reclamação apenso, na qual foi declarado que a autora da herança não dispôs validamente de seus bens a título gratuito inter vivos ou mortis causa e, como únicos herdeiros deixou os seguintes seus irmãos: Marcelo Bastos Barros e Leonor de Sousa Barros.

- Mais declararam naquela escritura que, por escritura de 4/II/87, o Marcelo Bastos de Barros cedeu ao Dr. Hernâni de Magalhães Oliveira o quinhão que possuía nessa herança, e que, por escritura de 20/V/87, esse Dr. Hernâni Oliveira e a Leonor de Sousa Barros cedem à impugnante a totalidade da mesma herança.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", que não nos revela que «a eventual nulidade da deixa testamentária não foi judicialmente declarada ou reconhecida», afirmação contida na 2ª conclusão da alegação de Recorrente.

Como assim, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do recurso do sobredito facto de que o Rct. se socorre para a construção da sua tese jurídica e que no probatório não lobrigamos.

É que, como se observa no acórdão desta Secção de 04.V.1994 – rec. n.º 17.643, "porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento de recurso".

Não tendo, pois, o presente recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a esta formação competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – artigos 21º, 4, 32º, 1, b) e 41º, 1, a), do E.T.A.F. e 167º do C.P.T.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do S.T.A. incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso "per saltum", competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas – artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Benjamim Silva Rodrigues*. — Foi presente, *Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso "Per Saltum"; matéria de facto; incompetência, em razão da hierarquia do S. T.A.; competência do T. C. A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "Per Saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 22.443 em que o recorrente é Fazenda Pública e o recorrido Carvalhos, Ld^a e de foi relator Ex.^{mo} 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 Coimbra, que julgou procedente a impugnação deduzida, por Carvalhos Ld^a, contra a liquidação do IRC, e juros compensatórios, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde para além de mais, afirma:

"I Em causa estão bens cujo período máximo de vida útil já tinha decorrido e, conseqüentemente, já tinham sido totalmente reintegrados ou amortizados."

A propósito desta afirmação, sustentou o Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., que ela logra enquadramento no âmbito da matéria factual, o que determina a incompetência deste tribunal para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a Fazenda Pública, emitindo parecer concordante com o M.^o P.^o.

Colhidos os vistos, cumpre apreciar, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.^o P.^o, pois logra prioridade.

Na sentença recorrida deu-se como assente que a impugnante, ora recorrida, no período a que os factos se reportam, procedeu à reavaliação dos bens do seu activo imobilizado, bens esses que, na altura, estavam ao serviço da empresa, desempenhando funções técnico-económicas no processo produtivo da mesma.

Todavia, em parte alguma da peça recorrida se estabeleceu qual o período máximo de vida útil desses bens nem quanto ao seu decurso.

Esta questão logra, efectivamente, enquadramento no domínio factual, visto que se trata de captar ocorrência de vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Assim, havendo controvérsia factual a dirimir, forçoso é concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência, em razão de hierarquia, deste S.T.A. para dele conhecer (art.º 21º 4 do E.T.A.F.)

Por outro lado, vertendo-se, como é o caso, nas conclusões do recurso, matéria de facto e de direito, é competente para dele conhecer, nos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F., o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que, julgando procedente a questão prévia suscitada pelo M.^o P.^o, se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para o efei-

to, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *António Mota Salgado*

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

S.T.A. – Competência em razão da hierarquia – Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença de 1.ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito – art. 32.º n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 22.446 em que é recorrente a Caixa Geral de Depósitos, S. A. e recorridos Álvaro Alves Pinho e mulher e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Caixa Geral de Depósitos, da sentença do T T de 1.ª Instância do Porto, proferida em 16-07-97, que julgou procedente a oposição deduzida por Álvaro Alves Pinho e mulher, Maria Fernanda Pinto Oliveira, «à execução fiscal contra ambos instaurada, para cobrança coerciva da quantia de 28.873.452\$00», proveniente de dívida à mesma Caixa, « resultante do aval prestado como garantia do pagamento de uma livrança, subscrita pela sociedade Piso - Construtora Pinho e Sousa, Lda», consequentemente julgando extinta a mesma execução.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª - A parte das obrigações dos recorridos, perante a recorrente, não é (ou não é apenas) o título cambiário que subscreveram, mas o acordo ou contrato de garantia que funda aquela subscrição, materializado no «pacto de preenchimento», junto aos autos pela recorrente como doc 2 da sua contestação.

2.ª - O título que serviu de base à execução, contra os oponentes, não foi assim a livrança mas uma certidão de dívida, sendo que a livrança foi apenas chamada à colação para explicitar as circunstâncias e para decifrar dúvidas de carácter probatório que pudessem vir a existir quanto às obrigações assumidas pelos oponentes.

3.ª - Não faz sentido apreciar a questão da prescrição dos direitos da recorrente sobre os recorridos no quadro dos prazos de prescrição da acção cambiária, pela razão simples de que não existe qualquer acção cambiária em causa, mas uma acção creditória ou causal fundada num contrato de garantia e titulada numa certidão de dívida.

4ª - A questão da alegada prescrição dos direitos da recorrente sobre os recorridos terá pois de ser apreciada, não nos termos suscitados pelos oponentes (e seguidos pelo tribunal recorrido) mas tendo por objecto a fonte das suas obrigações e, em especial, o título executivo que concretamente serviu de base à execução.

5ª - Sob esse ponto de vista, não há dúvidas de que os direitos da recorrente não estão prescritos. O prazo, a contar em matéria de prescrição, tendo em conta os factos assentes, não pode deixar de ser o prazo de prescrição ordinária e esse não foi, de forma alguma, esgotado, atenta a instauração da execução, contra os oponentes, em 28.2.1992 e a data do contrato de garantia.

6ª - Aplicando a chamada regra da personalidade da eficácia interruptiva da prescrição, os recorrentes devem-se considerar abrangidos pelo facto que concretamente interrompeu a prescrição, visto que os oponentes e aqui recorridos não eram pessoas estranhas à empresa «Piso»; muito pelo contrário, eles eram, à data dos factos, os sócios gerentes daquela sociedade, foram eles que a representaram, designadamente aquando de negociações e compromissos assumidos quanto ao distrate de fracções (doc. n.º 3 junto com a contestação) e de reforço das garantias (doc. 2 igualmente junto com a contestação).

7ª - A prescrição deve pois considerar-se interrompida, quanto aos recorridos, desde 22-3-1989, atento o reconhecimento da dívida efectuada.

8ª - Também não prescreveram sequer os direitos cambiários da recorrente.

9ª - A decisão recorrida violou assim os artº 2 n.º 2 do C. P. Civil (aplicável por força do art. 2º do C. P. Tributário) e, bem assim, os artº 817 e 309 do Código Civil e ainda os artº 70 e 71 da LPTA.

Nestes termos... deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a decisão recorrida e ordenar-se, em conformidade, o prosseguimento da execução contra os recorridos ».

O Exmo Magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, pelos fundamentos da decisão recorrida.

Mostram-se corridos os vistos legais.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste S.T.A., em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente suscita - cf. conclusão 1ª - que a parte das obrigações dos oponentes perante si, «não é (ou não é apenas) o título cambiário que subscreveram, mas o acordo no contrato de garantia que funda aquela subscrição, materializado no «facto do preenchimento» junto aos autos «pela mesma e, bem assim, que aqueles «não eram pessoas estranhas à empresa «Piso»; muito pelo contrário, eram, à data dos factos, os sócios gerentes daquela sociedade, foram eles que a representaram, designadamente a quando de negociações e compromissos assumidos quanto ao distrate de fracções... e de reforço das garantias...» - cfr. conclusão 6ª.

E, na conclusão 7ª, afirma dever considerar-se interrompida a prescrição, desde 23 - 3- 89, « atento o reconhecimento da dívida efectuada » pelos oponentes.

Factos todos esses de que não há sequer rasto na sentença.

E, como este S.T.A. tem vindo constantemente a referir, a relevância, ou não, de tal matéria factual para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como se afirma no acórdão deste tribunal, de 4-5-94, rec. 17.643, « porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso ».

Ora, a competência hierárquica deste S.T.A., para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos T T de 1ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito do mesmo recurso – art. 32 nº 1 al. b) do ETAF -, constituindo assim excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, Secção do Contencioso Tributário, ao qual, nos precisos termos do art. 41 nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer « dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do art. 32 ».

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste S.T.A., em razão da hierarquia, para dele conhecer, fazendo antes radicá-la na dita 2ª Secção do TCA.

Termos em que se acorda declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça, em 15.000\$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alberto Anibal B. Coelho Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

Impugnação judicial. Pedido de regularização das dívidas nos termos da Lei n. 124/96, de 10/8. Direito de impugnar.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O facto do contribuinte formular requerimento para aderir ao Dec.-Lei n. 124/96, de 10/8, no sentido de regularizar as suas dívidas fiscais, não é impeditivo do seu direito de impugnar a liquidação de imposto abrangido por aquele requerimento.*
- II — *Assim, tendo o contribuinte deduzido impugnação, e posteriormente ter requerido a sua adesão ao citado diploma legal, daí não se segue que a instância se torne inútil.*
- III — *O Tribunal deve pois decidir do mérito da impugnação, a não ser que ocorra outra causa que impeça a decisão de mérito.*

Recurso n.º 22.561. Recorrente: Barbotex - Malhas e Confeccões, Ld.;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **BARBOTEX - Malhas e Confeccções, Ld.**, com sede em Cardal, Milhazes, Barcelos, impugnou judicialmente a liquidação de IRC, relativa ao exercício de 1992.

O Mmº Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a pretexto de que a impugnante aderiu, sem ressalva, ao disposto no Dec.-Lei n. 124/96, de 10/8, posteriormente à dedução da presente impugnação, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- Pelo simples facto de o recorrente ter aderido ao Dec.-Lei n. 124/96 não significa que tenha reconhecido a dívida impugnada.

- E, ao mesmo tempo, não significa que tenha renunciado ao direito à impugnação.

- Para que isso fosse possível, o recorrente teria de, expressamente, e de uma forma inequívoca, renunciar a esse direito.

- Tal direito é uma garantia consagrada nos artºs 19º e 23º do CPT que não lhe pode ser cerceado.

- A própria AF emanou normas no sentido de facilitar e clarificar as situações dos contribuintes, com dívidas em litígio, e que aderiram ao Plano Mateus.

- Não exigindo aos contribuintes, com dívidas em litígio, que os mesmos "ressalvassem" a existência de impugnações judiciais e, ao mesmo tempo, que optassem pela suspensão do pagamento das prestações até decisão dos referidos processos.

- Permitir aos contribuintes com dívidas em litígio aderirem ao Plano Mateus e, posteriormente, ser-lhe negado o direito de impugnação é um ataque às garantias dos contribuintes, ataque esse que fere o mais elementar sentido de justiça.

- Pelo que conclui o recorrente, que não perdeu o direito de se manter na lide e, conseqüentemente, o direito à impugnação da dívida, pelo que a sentença que se questiona viola os artºs. 19º e 23º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso merece provimento, na sequência da recente jurisprudência do Tribunal sobre esta matéria.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) A impugnante deu entrada a esta impugnação em 29 de Março de 1996.

b) Em 31 Janeiro 1997 a impugnante dirigiu ao Ministro das Finanças um requerimento de regularização de dívidas, a que se refere o n. 1 do art. 14º do Dec.-Lei n. 124/96, de 10 de Agosto, no qual se inclui a dívida em discussão nos presentes autos.

c) No requerimento referido em b) na parte reservada a "observações" a impugnante nada referiu quanto aos presentes autos.

3. A questão a resolver é esta:

Tendo a impugnante pedido a regularização das suas dívidas fiscais (na qual se inclui a que consta do objecto da presente impugnação), após a dedução da impugnação, pode a impugnante continuar a discutir a dívida em causa?

Dito de outro modo: Tendo pedido a regularização das dívidas fiscais, posteriormente à impugnação, sem qualquer ressalva, pode mesmo assim manter a impugnação?

Sendo embora certo, como recorda o EPGA no seu douto parecer, que, numa primeira fase, a jurisprudência deste STA se firmou no sentido de que, em hipóteses destas, não era possível a impugnação, não é menos verdade que, hoje por hoje, se vem firmando jurisprudência no sentido oposto.

E com razão, reconheça-se.

Esta última posição salvaguarda desde logo as garantias constitucionais dos contribuintes, com assento nos art^{os} 17^o, 18^o, n. 2, 20^oe 268^o, n. 4, da CRP.

Por outro lado, é possível encontrar normas no direito tributário que permitem ao contribuinte impugnar as liquidações dos tributos, independentemente de terem ou não pago as colectas. Nesse sentido apontam-se os art^{os} 90^oe 92^odo CIVA, 131^odo CIRS, 111^odo CIRC, 3^o, 5^oe 89^odo já revogado CPCL, e 19^o, c), 23^o, d), 24^o, 120^oe 123^o, l. a) do CPT.

Escreveu-se no Acórdão deste STA de 13/12/95 (in Ac. Dout., n.º 411, pág. 337):

“Basta pensarmos em que a jurisprudência desta Secção se firmou no sentido de que o pagamento de qualquer dívida tributária não significa condição impeditiva de instauração ou prosseguimento do recurso contencioso da respectiva liquidação. Por outro lado, os Acórdãos deste Secção de 11/1/95 (rec. n. 17.903) e de 22/2/95 (rec. n.º 17.845) decidiram que o direito de impugnar a liquidação de um imposto não é afectado ou restringido pelo facto de este ser pago, ainda que o pagamento seja feito para cumprir a condição de aproveitamento do benefício concedido por uma lei de amnistia, no caso a Lei n. 23/91, de 4/7.

Concordamos com este entendimento, que se ajusta àqueles princípios constitucionais e legais atrás citados que constitui como se disse, a mais recente jurisprudência desta Secção, podendo citar-se, entre muitos outros, os Acórdãos deste STA de 13/12/95 (Rec. n. 19.746) e de 12/2/97 (Rec. n. 21.155).

E se é certo que tais arestos não contemplam a hipótese dos autos (reportam-se aqueles ao DL 225/94, de 5/9, e este ao DL 124/96, de 10/8) não é menos verdade que se trata de hipóteses idênticas a merecerem idêntico tratamento.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo o Mm^oJuiz conhecer do mérito do recurso, a menos que ocorra uma outra causa que impeça tal conhecimento. Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Lúcio Alberto Assunção Barbosa* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Benjamim Silva Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 20 de Maio de 1998.

Assunto:

*Custas - Reforma da decisão - Reforma da conta -
Liquidação das custas - Acto tributário.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A reclamação da conta não é o meio idóneo para reagir contra o julgado relativo às custas mas, antes, o recurso ou a reforma da mesma decisão, pelo que não é possível a reforma da conta por erro ou vicissitudes daquela.*
- 2 — *Na verdade, no primeiro caso está-se perante um mero erro de contagem ou de cálculo e, no segundo, um erro de julgamento quanto a custas.*
- 3 — *A condenação ou absolvição, em custas, pelo juiz, no processo judicial tributário, concretiza o exercício da função jurisdicional, a prática de um acto materialmente jurisdicional, não sendo a efectivação da conta um acto tributário ou administrativo, a que seja aplicável o artº 134 nº 2 do C.P.A., mas antes, uma emanação processual ou procedimental daquela condenação.*

Recurso nº 22 629 de que é recorrente a Fazenda Pública e recorrido Amílcar Ribeiro da Costa e de que foi **Relator** o Exmº. Consº. Drº. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, do despacho do T.T. de 1º Inst. do Porto, proferido em 20/1/98, que indeferiu a reclamação da conta, apresentada pela mesma.

Fundamentou-se a decisão, em que este S.T.A., a fls. 86, decidiu ser aplicável o artº 50º do C.C.J., tendo tal despacho transitado em julgado — artº 677 do C. P. Civil -, pois a Fazenda não arguiu a respectiva falta de notificação, «pelo que se tem a mesma por sanada — artº 196º do C.P.C., por analogia», e, «uma vez que a conta efectuada nestes autos, o foi de acordo com o disposto no artº 50º do C.C.J., está a mesma de acordo com o decidido, nada havendo, quanto a esta matéria a alterar.»

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — Não há excepção de caso julgado formal do douto despacho de fls 95 e 96, por, ao ter posto em crise a liquidação da conta de fls. 91, é também o próprio despacho que a determinou e não havia sido notificado à Fazenda Pública que se sindicava, não precludindo assim o exercício do direito.

2 — Os funcionários da Secretaria deste Tribunal Tributário pertencem ao quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do nº 2 do artº 76 do ETAF e alínea c) do nº 2 do artº 38 do Decreto-Lei nº 408/93, de 14/12, com a redacção dada pelo Decreto-Lei nº 42/97, de 7/2 e estão sujeitos ao seu Estatuto.

3 — As custas que devem liquidar são única e exclusivamente as que tenham por destino o determinado no artigo 22º do regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 449/71, de 25 de Outubro e que sejam objecto deste regulamento.

4 — Por extravasar o âmbito da sua competência, não conhecem, nem têm que conhecer, a lei aplicável, em matéria de custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo, dado que o cumprimento da lei tanto o é por dever de acção como de omissão.

5 – Não são assim, os funcionários do quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos, colocados no Tribunal Tributário, competentes para liquidar as custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo.

6 – O acto de liquidação das custas, em tal matéria, está ferido de nulidade, por incompetência absoluta de quem o efectuou e é sindicável a todo o tempo – cfr. artº 134 nº 2 do Código de Procedimento Administrativo.

7 – A douda decisão recorrida violou os artigos 677º do C.P.Civil, 76º nº 2 do ETAF, 50º do Código das Custas Judiciais, 6º nº 1 e 267º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que deve ser revogado o doudo despacho recorrido, com as legais conseqüências.»

O Exmº Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que a Fazenda Pública, não tendo embora sido notificada do dito despacho de fls. 86, «interveio no processo pedindo a reformulação da conta sem ter arguido a respectiva nulidade» que, aliás, se considera sanada, «tendo a decisão relativa à aplicação do artº 50º transitado (artºs 195º e 677º do C.P.C.)»

E colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, por despacho do relator, a fls. 86, foi decidido que, «em conformidade com o entendimento generalizado da Secção Tributária», lhes era aplicável o artº 50º do C. C. Judiciais, devendo, aliás, a respectiva conta ser efectuada na 1ª Instância, o que veio efectivamente a acontecer – fls. 91.

No requerimento dirigido ao respectivo juiz, veio porém a Fazenda Pública pedir «a sua reformulação», por a mesma dever «compreender, tão-só, as custas relativas ao processado desta 1ª Instância, bem como o da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo», não sendo, pois, de aplicar o dito artº 50º.

O que foi indeferido, nos termos expostos, pelo despacho ora recorrido.

Todavia, uma coisa é a reforma da conta – artº 60º e segts. do C.C. Judiciais -, outra, bem diferente, é a reforma da decisão quanto a custas – artº 666 nº 2 e 670º do C.P. Civil.

No primeiro caso, está-se perante um mero erro de contagem ou de cálculo e no segundo, um erro de julgamento quanto a custas.

Assim, não é possível a reforma da conta por vícios ou vicissitudes daquela; estes justificam, antes, a reforma da própria decisão.

Pelo que a reclamação da conta não é o meio idóneo para reagir contra esta – cfr. Salvador da Costa, C.C.J. Anotado, pág. 240, nota 6 e o Ac. deste Tribunal de 5 Nov. 97 rec. 20522, 12/09/96 rec. 19226 e 25 Out. 95 rec. 19225.

Ora, nos autos, não houve qualquer reacção contra o despacho de fls. 86.

A asserção da recorrente – cfr. conclusão 1ª - de que «... ao ser posta em crise a liquidação da conta... é também o próprio despacho que a determinou e que não havia sido notificado à Fazenda Pública, que se syndica...» é, até, absurda pois, por um lado, não é legalmente admissível recurso do despacho do relator mas, antes, reclamação para a conferência – artº 700º nº 3 do C.P. Civil – e, por outro, seria, então, o representante da Fazenda Pública, na 1ª Instância, primeiro a pedir, perante esta, a reforma e depois a recorrer de um despacho proferido neste S.T.A.!

Pelo que não importa sequer considerar se o mesmo transitou, ou não, em julgado.

Pois o que ora está, assim, em causa é a reforma da conta, não a do despacho de que ela é consequência.

Tal facto só teria interesse se se estivesse perante um pedido de reforma ou recurso do aludido despacho, o que, como se viu, não é o caso.

Num breve parêntesis, refira-se finalmente que «o acto de liquidação das custas» não constitui obviamente qualquer acto tributário ou administrativo verdadeiro e próprio, que defina uma relação jurídica do tipo e a que seja aplicável o artº 134º nº 2 do C.P.A. mas, antes, um acto processual efectuado em consequência do exercício da função jurisdicional.

A condenação ou absolvição, em custas, pelo Juiz, nos processos judiciais tributários, concretiza o exercício da função jurisdicional, a prática de um acto materialmente jurisdicional, não concretizando a efectivação da conta qualquer acto tributário mas, antes, mera emanação procedimental daquela condenação.

Cfr., aliás, neste sentido os acórdãos do S.T.A., de 4/6/97 rec. 21585 e de 21/5/97 rec. 21905.

Improcedem assim todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* — (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* (votei a conclusão) — *Alfredo Anibal B. Coelho Madureira*. — Fui presente, *António Moita Salgado*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se esta versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados,*

quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.

Recurso nº 13 289; Recorrente: Rui Rodrigues Henriques; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons^o Dr. Costa Reis.

Rui Rodrigues Henriques inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

O processo demonstra que:

A) — O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário da banca de Casino — Alínea a) do art^o 2^o do C.I.P.;

B) — No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado — art^o 1^o o seu § 1^o e art^{os} 26^o e 29^o do C.I.P.;

C) — Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 — § 3^o do art^o 6^o do C.I.P.;

D) — Recebeu também nesse exercício, gratificação de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D. R. 1^a Série, nº 197, de 28/08/85;

E) — Foi em relação a essas “gorjetas” que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2^o do art^o 1^o do C.I.P., na redacção do art^o 1^o do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo art^o 28^o da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) — As “gorjetas” em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18^o citado D.N. 82/85;

G) — A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as “gorjetas”, nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) — As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) — O art^o 1^o do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo art^o 28^o, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao art^o 1^o, § 2^o, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no art^o 106^o, nºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) — É que, as “gorjetas” em causa, não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o art^o 1^o do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte — Cfr. Pareceres da Comissão

Constitucional n^{os} 3/79 e 5/80, respectivamente de 1/2/79 e 26/2/80, 7^o volume, págs. 203, e 11^o volume, págs. 129);

K) — Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2^o do art^o 1^o do C.I.P., pelo art^o 1^o do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) — Nos termos a alínea i) do art^o 168^o da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) — As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substancialiam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) — Por isso, os diplomas postos em causa, mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviço, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) — No entanto, decorre do princípio da legalidade, ínsito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (n^o 2 do art^o 106^o da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (n^o 3 do art^o 106^o da C.R.P.);

P) Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr Cardoso da Costa — Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr Alberto Xavier, Manual, Vol I, págs 109 e Dr Braz Teixeira — Princípios, págs. 71);

Q) — Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88 de 26 de Janeiro e o Dec. Lei n^o 98/8, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os art^{os} 26^o, 29^o e 44^o do C.I.P.;

R) — Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais — alínea i) do art^o 168^o da C.R.P.;

S) Assim, o art^o 1^o Dec. Lei n^o 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei n^o 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2^o do art^o 1^o do C.I.P., é material-

mente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do impostos previsto no artº 106º n.ºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) — Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) — No entanto, o n.º 1 do artº 13º da C.R.P., dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) — Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) — Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e, não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) — Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, n.º 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem "gorjetas", mas e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') — Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea a) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P.;

B') — As normas em causa, também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') — É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito da previdência, direito da defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') — É que, a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 8/3/84, Proc. 653 — 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') — Na verdade, este princípio da justiça do sistema, impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não

aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') — Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P.;

G') — A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos cassinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') — Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') — Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido — artº 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalhos pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') — Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controle dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') — Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') — Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice" por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexequibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') — A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que, neste caso aconteceu — Cfr. Artº 106º da C.R.P.;

N') — Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') — Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subjunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança.

sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade — artº 106º, n.ºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') — Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') — Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também enferma do vício de desvio do poder;

R') — O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') — Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') — Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira — Págs. 719);

U') — Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') — As leis inconstitucionais são “ipso jure” nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais — artº 106º da C.R.P.;

X') — Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') — Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República Portuguesa, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') — Por isso, a liquidação aqui em causa e a douda sentença ora em recurso, violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') — A liquidação e douda sentença aqui postas em causa, violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os arts 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º, e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularém as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C'') — Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douda sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') — Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por vioarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no artº 13º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 — A norma legal que se limitou a aplicar — al. e) do nº 2 do art. 1º do CIP — foi introduzida no código na sequência autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 — É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 do CIP).

3 — Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer — aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 — Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do nº 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 — Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às

remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6— Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 — Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro dos limites, direito à participação nesses rendimentos (nº 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 — Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 — E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCI.)

10 — Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP) foi preterida na liquidação.

O E.M.M.P. emitiu parecer no sentido de o recurso não versar exclusivamente matéria de direito e, sendo assim, defendeu que este Tribunal fosse hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia. A da incompetência hierárquica deste tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais.—art. 3º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o nº 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do nº 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do nº 1 do art. 41º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. B) do nº 1 do art. 32º.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em quem cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do

Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações — visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) — pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 — Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade de saída dos autos logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos:

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contem matéria factual; assim:

— na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”,

— na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”,

— na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que neles se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente

recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998.— *Alberto Costa Reis* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando nele se faz alusão a factos que não foram dados como provados ou não provados pela sentença recorrida.

Recurso: 13 293. Recorrente: Vitor M. da Silva Ramalhete; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

Com base em incompetência, violação da lei, várias inconstitucionalidades e outras ilegalidades, o contribuinte VÍTOR MANUEL DA SILVA RAMALHETE, profissional de banca dos casinos, residente na R. de Moçambique, L. 7-A, c/d, F. Foz, impugnou judicialmente o acto de liquidação de imposto profissional e dos juros compensatórios referentes ao ano de 1988, que lhe foram liquidados pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz. Pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 39 e seguintes, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Coimbra julgou a impugnação improcedente.

Dessa sentença, o contribuinte recorreu para este STA, vindo a apresentar as suas alegações de fls. cujas conclusões aqui se dão por reproduzidas.

Aqui, o processo foi suspenso até que o Tribunal Constitucional se pronunciasse sobre as questões de constitucionalidade, o que veio a acontecer pelo acórdão cuja fotocópia está junta aos autos, tendo-se pronunciado no sentido de não se verificarem as inconstitucionalidades apontadas.

Depois, o D^o PGA emitiu douto parecer nos termos do qual este STA se deve declarar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, pois o mesmo não versa matéria exclusivamente de direito.

O recorrente não respondeu à questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir se este STA é ou não incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Na conclusão B) do recurso, o recorrente diz que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de um entidade patronal, a qual lhe

deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na conclusão F) das alegações de recurso, o recorrente diz que as gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, gorjetas essas que constituem um bolo a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido.

Por sua vez, na conclusão M), o recorrente sustenta que as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais.

Na conclusão T), entende o recorrente que apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, enquanto outros não.

Finalmente, na conclusão H'), o recorrente sustenta que essas gratificações são distribuídas pela comissão de distribuição de gratificações, não sendo essa comissão a entidade patronal.

Ora, nestas conclusões o recorrente sustenta factos que não foram estabelecidos pela sentença recorrida.

O recorrente pretende discutir estes factos e extrair deles consequências jurídicas.

Mas sendo assim, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos art's 32º, nº 1. al. b) e 41º, nº 1, al. a), do ETAF, se o recurso versar matéria de facto competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Se o recurso versar matéria exclusivamente de direito, é competente este STA.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art's 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art's 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 for 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 e 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 da 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, seja 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 com 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em maté-

ria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 iudicio, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer para a 2ª Instância, e essa parte é a decisão de facto.

É a prática de 10 anos de ETAF ai está para provar o acerto deste voto de vencido.

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações visto serem elas que fixam o objecto e delimitam*

- o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se esta versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13 319; Recorrente: José Leandro Oliveira Rodrigues Pereira; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Consº Dr. Costa Reis.

José Leandro Oliveira Rodrigues Pereira inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

O processo demonstra que:

A) — O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário da banca de Casino — Alínea a) do art.º 2.º do C.I.P.;

B) — No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado — artº 1º do seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P.;

C) — Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 — § 3º do artº 6º do C.I.P.;

D) — Recebeu também nesse exercício, gratificação de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D. R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;

E) — Foi em relação a essas “gorjetas” que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., na redacção do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) — As “gorjetas” em causa, são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18º citado D.N. 82/85;

G) — A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as “gorjetas”, nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) — As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) — O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, § 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º, nºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) — E que, as “gorjetas” em causa, não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte — Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional nºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 1/2/79 e 26/2/80, 7º volume págs. 203 e 11º volume, págs. 129;

K) — Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) — Nos termos a alínea i) do artº 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) — As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) — Por isso, os diplomas postos em causa, mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviço, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) — No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr Cardoso da Costa — Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr Alberto Xavier, Manual, Vol I, págs 109 e Dr Braz Teixeira — Princípios, págs. 71);

Q) — Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88 de 26 de Janeiro e o Dec. Lei nº 98/8, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os artºs 26º, 29º e 44º do C.I.P.;

R) — Dai que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais — alínea i) do artº 168º da C.R.P.;

S) Assim, o artº 1º Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do impostos previsto no artº 106º nºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) — Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) — No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P., dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) — Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) — Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) — Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, nº 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem “gorjetas”, mas e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') — Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea a) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P.;

B') — As normas em causa também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') — É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito da previdência, direito da defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') — É que, a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 8/3/84, Proc. 653 — 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') — Na verdade, este princípio da justiça do sistema, impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') — Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P.;

G') — A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos cassinos, gratificações essas que eu, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') — Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') — Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido — artº 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalhos pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') — Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível, outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controle dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') — Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') — Está, assim, absolutamente postergado, no caso “sub iudice” por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexistência da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') — A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbitrio dos funcio-

nários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu — Cfr. Artº 106º da C.R.P.;

Nº) — Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

Oº) — Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em ausa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade — artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

Pº) — Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Qº) — Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também enferma do vício de desvio do poder;

Rº) — O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

Sº) — Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

Tº) — Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira — Págs. 719);

Uº) — Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

Vº) — As leis inconstitucionais são “ipso jure” nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais — artº 106º da C.R.P.;

Xº) — Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Zº) — Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermando assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República Portuguesa, sendo

ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106.º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo art.º 13.º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no art.º 2.º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o art.º 1.º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março e o art.º 28.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2.º do art.º 1.º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal, por isso, deve ser anulada;

A'') — Por isso, a liquidação aqui em causa e a douta sentença ora em recurso, violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') — A liquidação e douta sentença aqui postas em causa, violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no art.º 1.º e seu § 1.º; art.º 2.º e sua alínea a); art.º 6.º e seu § 3.º e os art.ºs 21.º, 26.º, 29.º, 38.º, 44.º, 46.º, e 47.º, além do Despacho Normativo n.º 82/85, de 31 de Julho e o n.º 1 do art.º 18.º; o art.º 107.º e o n.º 2 do art.º 266.º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no art.º 107.º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no n.º 2 do art.º 266.º da Constituição;

C'') — Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douta sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') — Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do art.º 1.º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março e o art.º 28.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2.º do art.º 1.º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por vioarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106.º, da igualdade prevista no art.º 13.º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2.º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 — A norma legal que se limitou a aplicar — al. e) do n.º 2 do art. 1.º do CIP — foi introduzida no código na sequência autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 — É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 do CIP).

3 — Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer — aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 — Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do n° 2 do art. 1° do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 — Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça ter de ser aferida.

6 — Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 — Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro dos limites, direito à participação nesses rendimentos (n° 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 — Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 — E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2° do CPCl.)

10 — Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP) foi preterida na liquidação.

O E.M.M.P. emitiu parecer no sentido de o recurso não versar exclusivamente matéria de direito e, sendo assim, defendeu que este Tribunal fosse hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia. A da incompetência hierárquica deste tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais.—art. 3° da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n° 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. b) do n° 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n° 1 do art. 41° do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. B) do n° 1 do art. 32°.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de

direito, caso em quem cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações — visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) — pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 — Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade de saída dos autos logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos:

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exhaustiva, faz afirmações onde se contem matéria factual; assim:

— na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”;

— na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”;

— na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que neles se fazem diversas

afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998.— *Alberto Costa Reis* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se esta versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso nº 13 327; Recorrente: António Marques Simões; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Consº Dr. Costa Reis.

António Marques Simões inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improce-

dente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

O processo demonstra que:

A) — O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário da banca de Casino — Alinea a) do artº 2º so C.I.P.;

B) — No exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado — artº 1º o seu § 1º e artºs 26º e 29º do C.I.P.;

C) — Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 — § 3º do artº 6º do C.I.P.;

D) — Recebeu também nesse exercício, gratificação de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D. R. 1ª Série, nº 197, de 28/08/85;

E) — Foi em relação a essas “gorjetas” que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., na redacção do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo artº 28º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro;

F) — As “gorjetas” em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do nº 18º citado D.N. 82/85;

G) — A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as “gorjetas”, nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) — As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) — O artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo artº 28º, nº 1, alínea a), da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao artº 1º, § 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no artº 106º, nºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) — É que, as “gorjetas” em causa, não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o artº 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte — Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional nºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 1/2/79 e 26/2/80, 7º volume págs. 203 e 11.º volume, págs. 129;

K) — Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., pelo artº 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) — Nos termos a alínea i) do artº 168º da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) — As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, com substancial verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) — Por isso, os diplomas postos em causa, mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviço, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) — No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (nº 2 do artº 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (nº 3 do artº 106º da C.R.P.);

P) Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr Cardoso da Costa — Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr Alberto Xavier, Manual, Vol I, págs 109 e Dr Braz Teixeira — Princípios, págs. 71);

Q) — Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88 de 26 de Janeiro e o Dec. Lei nº 98/8, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os artºs 26º, 29º e 44º do C.I.P.;

R) — Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais — alínea i) do artº 168º da C.R.P.;

S) Assim, o artº 1º Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do impostos previsto no artº 106º nºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) — Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) — No entanto, o nº 1 do artº 13º da C.R.P., dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o

que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) — Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) — Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) — Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, nº 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem “gorjetas”, mas e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') — Por isso, conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea a) do § 2º do artº 1º do C.I.P., com base na autorização dada pelo artº 28º nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C.R.P.;

B') — As normas em causa também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') — É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito da previdência, direito da defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') — É que, a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 8/3/84, Proc. 653 — 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

E') — Na verdade, este princípio da justiça do sistema, impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') — Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C.R.P.;

G') — A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratifica-

ções já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos cassinos, gratificações essas que eu, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') — Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alengante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C.I.P.;

I') — Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido — artº 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalhos pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') — Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível, outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controle dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') — Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C.I.P.;

L') — Está, assim, absolutamente postergado, no caso “sub iudice” por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexequibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') — A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu — Cfr. Artº 106º da C.R.P.;

N') — Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') — Esta contrariedade interna do C.I.P., fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade — artº 106º, nºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') — Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') — Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também enferma do vício de desvio do poder;

R') — O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') — Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') — Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. Artº 38º do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira — Págs. 719);

U') — Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') — As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais — artº 106º da C.R.P.;

X') — Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') — Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermando assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República Portuguesa, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') — Por isso, a liquidação aqui em causa e a douta sentença ora em recurso, violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') — A liquidação e douta sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os artºs 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º, e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vin-

cularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição:

C'') — Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douta sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') — Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por vioarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no artº 13º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 — A norma legal que se limitou a aplicar — al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP — foi introduzida no código na sequência autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 — É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 do CIP).

3 — Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer — aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 — Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do n.º 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 — Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias auferidas a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça ter de ser aferida.

6 — Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 — Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro dos limites, direito à participação nesses rendi-

mentos (nº 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 — Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP.)

9 — E era o Chefe da RF a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCl.)

10 — Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP) foi preterida na liquidação.

O E.M.M.P. emitiu parecer no sentido de o recurso não versar exclusivamente matéria de direito pelo que se pronunciou pela incompetência para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia, a da incompetência hierárquica deste tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento officioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais.—art. 3º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o nº 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentando a al. B) do nº 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do nº 1 do art. 41º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art. 32º.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em quem cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações — visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) — pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 — Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos:

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação exaustiva, faz afirmações onde se contem matéria factual; assim:

— na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”;

— na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado”;

— na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que neles se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998.— *Alberto Costa Reis* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Contribuição industrial. C.F.I. – Dec. Lei n.º 197-C/86, de 18/VII.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.*
- II — Não atacando a Recorrente nas conclusões da sua alegação as pronúncias decisórias do acórdão recorrido, firmaram-se as mesmas na ordem jurídica, improcedendo necessariamente o recurso.*

Recurso n.º 18.780 em que é Recorrente Fazenda Pública e Recorrido Manufaturas Mecánicas Flexus e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

A Fazenda Pública recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que, revogando sentença do T.T. de Braga, julgou procedente a presente impugnação judicial, anulando liquidação industrial no montante de 2.145.130\$00 efectuada pela 1.ª R.F. de Vila Nova de Famalicão, respeitante ao ano de 1986 e a MANUFACTURAS MECÁNICAS FLEXUS, Lda.

A concluir a sua alegação, diz a Recorrente que o acórdão recorrido fez errada interpretação da lei, porquanto:

a) O Dec.-Lei n.º 197-C/86, de 18/VI, criou um novo incentivo fiscal ao investimento designado por crédito fiscal por investimento, podendo dele beneficiar as empresas que preencham as condições referidas nas al. a), b) e c) do seu art. 3.º.

b) O crédito fiscal por investimento tem de ser justificado por declaração devidamente fundamentada a anexar à declaração modelo 2, nos termos do artigo 45.º do C.C.I..

Tal declaração tem de ser acompanhada de documentos comprovativos de que não deve ao Estado, à Segurança Social ou ao Fundo de Desemprego – alínea c) do já citado art.º 3.º - relativamente ao fim do mês anterior ao da declaração.

c) Ao abrigo do referido Dec. Lei, a impugnante deduziu à colecta da contribuição industrial referente ao exercício de 1986 certo montante que diz ser relacionado com o investimento realizado nesse ano, tudo isto por força dos artigos 4.º e 8.º do mesmo diploma.

d) A fiscalização levou a efeito um exame à escrita da referida impugnante, tendo concluído não ter entrado em funcionamento em 1986 aquele valor de investimento que foi tido em consideração na autoliquidação, tendo, em consequência, corrigido tal valor para 14.564.844\$00, a que aplicou a taxa de 10 % prevista no n.º 1 do art. 4.º.

Ainda de acordo com o relatório do exame à escrita (fls. 15), tal redução tem também a ver com o facto de a impugnante não ter dado cumprimento ao n.º 3 do art. 5.º para satisfação da condição prevista na

alínea c) do art. 3.º, ou seja, tendo a declaração modelo 2 sido apresentada em Junho de 1987 (conforme fls. 8 dos autos), tais documentos deviam respeitar ao fim do mês anterior ao da declaração (art. 5.º, 3), o que não aconteceu no caso sub-judice.

Em face ao exposto, é de concluir pela manutenção da liquidação efectuada pela administração fiscal, porque efectuada de acordo com todos os preceitos legais.

Assim, o acórdão de que se recorre violou os artigos 1.º, 3.º, c), 4.º, 5.º e 8.º do Dec.-Lei n.º 197-C/86, de 18/VI.

Contra-alegando, a Recorrida pugna, naturalmente, pela inteira confirmação do acórdão recorrido.

Também o Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal entende que o recurso não pode ter provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes (artigo 729.º, 2, do C.P.C.) os seguintes factos:

A) A impugnante exerce uma actividade industrial e, com referência ao exercício de 1986, encontrava-se tributada pela 1.ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Famalicão em contribuição industrial – grupo A, pela actividade de C.A.E. 3819.9.0 - “Fabricação de outros artigos metálicos, N.E.”

B) Em 29/6/87, apresentou na R.F. a declaração modelo 2, relativa ao exercício do ano de 1986, autoliquidando na mesma a importância de 27.748.752\$00 de contribuição industrial, importância paga na mesma data na 1.ª Tesouraria da Fazenda Pública, através da guia de receita eventual n.º 6511.

C) Na mencionada autoliquidação, deduziu a impugnante – campo 9 do quadro 25 – a quantia de 3.601.614\$00 respeitante a Crédito Fiscal por investimento, cujo apuramento demonstrou nos mapas modelo 191 e 191-A, juntos à respectiva declaração mod. 2.

D) Entretanto, em, 18/IX/1988, acompanhado de ofício n.º 2.955, de 9 do mesmo mês, foi recebido na Repartição o relatório da Fiscalização, no qual o montante de crédito fiscal por investimento foi corrigido de 3.601.614\$00 para 1.456.484\$00.

E) A correcção em causa resultou do facto de o valor dos investimentos do montante de 21.451.295\$00 dever considerar-se como efectuado antes do ano de 1986, pelo que, por força do disposto no artigo 8.º do Dec. Lei n.º 197-C/86, de 18/VII, o mesmo não poderia aproveitar dos benefícios consagrados na citada disposição legal.

F) De acordo com a correcção em causa, procedeu a Repartição à liquidação da contribuição industrial, que totalizou a quantia de 2.145.130\$00, acrescida da quantia de 505.487\$00 de juros compensatórios.

G) Da liquidação supra foi a impugnante notificada por carta registada e com A/R, recebida em 29/9/1991, para efectuar o respectivo pagamento, no prazo de 30 dias, o que a mesma concretizou em 15/X/1991 através do guia de receita eventual.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, há que realçar que a Recorrente assenta a sua dissensão em dois fundamentos:

- Não ter entrado em funcionamento em 1986 o valor do investimento em consideração na autoliquidação, como imposto pelo art. 8.º do Dec. Lei n.º 197-C/86, de 18/VII;
- Não terem sido apresentados os documentos referidos n. 3 do art. 5.º do mesmo diploma.

Quanto a este ponto, concluiu-se no aresto recorrido que “a contribuinte deu cumprimento ao disposto na alínea c) do art. 3.º do referido

diploma, isto é, a contribuinte fez prova de que não era devedora ao Estado, Segurança Social e Fundo de Desemprego de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações”

Ora, como «é entendimento jurisprudencial e doutrinal comum, a própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista» - cfr. o acórdão desta Secção de 25 de Fevereiro último - Rec. n.º 20.929 e os arestos e Autor nele referidos.

A 2ª Instância chegou àquela conclusão interpretando conjugadamente o relatório do exame à escrita (fls. 15 v.), o 1º despacho de fls. 15 e o montante da liquidação adicional impugnada.

Não pode, portanto, este tribunal interferir nos juízos probatórios por aquela tirados destes factos instrumentais - cfr. artigos 729º, 2 e 722º, 2 do C.P.C..

Como assim, é ponto assente, indiscutível, que a impugnante pro-
vove que não era devedora ao Estado, à Segurança Social e ao Fundo de Desemprego de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações.

Observado se mostra, pois, o art. 3º, c), do Dec.-Lei n.º 197-C/86, de 18/VII, por isso que improcede, no ponto, a alegação da Recorrente.

Quanto ao restante fundamento do recurso - não ter entrado em funcionamento em 1986 o valor do investimento tido em consideração na autoliquidação -, também não assiste razão à Recorrente.

Debruçando-se sobre o “verdadeiro fundamento” da liquidação adicional impugnada, o tribunal “a quo” proclamou que “o fisco recusou os investimentos de 21.451.296\$00, considerando-os anteriores a 1986, pelo facto de a impugnante, sociedade por quotas, estar legalmente obrigada a revisor oficial de contas e a depósito na Conservatória de Registo Comercial do balanço e contas, pelo que não haveria para ela obrigatoriedade de preenchimento do anexo ao balanço”.

Ora, como bem nota o distinto P.G.A., “a recorrente nada diz sobre esta afirmação e entendimento jurídico (atínente) sustentando no duto acórdão recorrido, nem afirma qualquer razão para se entender diferentemente”.

Temos, pois, que nem o probatório aponta para que o investimento em causa não entrou em funcionamento em 1986, nem a Recorrente ensaia sequer contrariar o entendimento do acórdão recorrido de que “o fisco só poderia ir buscar o regime jurídico do C.F.I. ao diploma que o criou (o Dec.-Lei n.º 197-C/86) e não a outros diplomas (...), mormente ao Código das Sociedades Comerciais”. E sendo que no que aqui importa, o requisito a ter em conta é o que consta do art. 3º, a), do Dec.-Lei n.º 197-C/86 (...), cuja ocorrência os peritos da fiscalização reconheceram, aceitando que “a contabilidade dava expressão ao imposto que deixou de ser pago em resultado da concessão do incentivo fiscal, mediante a menção no anexo ao balanço e a demonstração dos resultados”. E assim concluiu, de pronto, o tribunal “a quo” que a impugnante “preenchia o requisito legal para beneficiar do C.F.I.” - contabilidade regularmente organizada. E que deu cumprimento ao procedimento previsto no art. 5º do sobredito diploma legal.

Tais pronúncias decisórias do aresto recorrido, porque não atacadas pela Recorrente nas conclusões da sua alegação, firmaram-se na ordem jurídica, não tendo, pois, os apontados fundamentos do recurso a virtualidade de abalar o decidido.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão em apreço.

Sem custas – artigo 2º da tabela.

Lisboa, 27 de Maio de 1988. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*. — Fui presnete: *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Embargos de terceiro. Penhora sobre bem comum. Ofensa da posse.

Doutrina que dimana da decisão:

A penhora de um prédio urbano indiviso e comum ofende a posse de quem é terceiro relativamente à dívida exequenda.

Recurso n.º 19.065 em que é Recorrente Maria José Silva Ventura e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª instância do Porto que julgou improcedente os embargos por si deduzidos à penhora de imóvel urbano efectuada na execução fiscal n.º 1040669/92 da 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos, vem até nós a embargante Maria José da Silva Ventura, extraindo da sua alegação de recurso as seguintes conclusões:

1ª - A penhora incidiu sobre bem que não é propriedade do executado;

2ª - A embargante não é executada.

3ª - O imóvel integrado no património indiviso do casal cujo matrimónio foi dissolvido por divórcio não é um bem do devedor que responda pelas suas dívidas; bem do devedor é, tão-só, o seu direito à meação;

4ª - A decisão recorrida violou, por isso, o disposto nos artigos 1696º, nº 1, do Código Civil e 14º do Código de Processo Civil;

5ª - A embargante é possuidora porque é quem habita na casa e a quem a mesma foi atribuída no divórcio;

6ª - A penhora com nomeação de fiel depositário diverso da embargante e consequente venda são ofensivas da posse, porquanto farão desaparecer do património do dissolvido casal o bem sobre o qual tal posse é exercida; o próprio depósito, dados os poderes de administração e fruição que ao depositário competem, é directamente ofensivo da posse da embargante (cfr. artigos 838º a 843º do C.P.C.);

7ª - A decisão recorrida violou, por isso, o disposto nos artigos 1037º, 1 e 2 do C.P.C. e 1285º do C.C., devendo ser revogada e substituída por outra que ordene o levantamento da penhora e o consequente cancelamento do respectivo registo.

Sem contra-alegação, chegaram os autos a este Supremo, tendo o Exmo. P.G.A. se manifestado no sentido do provimento do recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância deu como provada a seguinte matéria de facto:

- Para garantia do pagamento da quantia de 726.313\$00 relativa ao processo de execução fiscal nº 100365.5/92, que com termos na R. F. de Matosinhos contra Alfredo Coutinho Hora Mota, foi ordenada e efectuada a penhora do prédio urbano sito na Av. Dr. Fernando Aroso, 1176, e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Leça da Palmeira sob o art. 3838-M, o que ocorreu em 20/11/92, tendo o registo da penhora sido efectuado em 20/11/1992.

- A embargante foi casada com o executado Alfredo Mota, mas o seu casamento foi dissolvido pelo divórcio decretado entre ambos por sentença do Tribunal de Família do Porto datado de 28/10/1991, já transitada em julgado.

- Na mesma acção de divórcio, foi homologado o acordo que atribui à embargante a casa de morada de família que corresponde ao imóvel referido supra.

- O património do casal encontrava-se indiviso.

- A embargante não é executada no já referido processo de execução, não interveio na penhora, nem representa o executado.

- Apenas tomou conhecimento da penhora do imóvel com a notificação dos serviços fiscais a dar-lhe conhecimento da venda, em 09/02/1993.

- A embargante, em 01/3/1993, deduziu os presentes embargos de terceiro.

Do processo executivo em causa, junto aos presentes autos em sequência de solicitação nossa do mesmo à R. F. (cfr. acórdão interlocutório de fls. 79), se vê que as dívidas exequendas respeitam a contribuição para a Segurança Social dos meses de Janeiro e Março de 1991, devidas pela originária executada LECATEXIL COMERCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO, Lda., de que o revertido Hora Mota, ex-marido da embargante, foi sócio-gerente.

Expostos os factos disponíveis, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se ex-cônjuge de revertido pode embargar de terceiro contra penhora de imóvel comum do dissolvido casal, cujo património se encontra indiviso.

É sabido que, nos termos dos artigos 319º do C.P.T. e 1037º do C.P.C., a dedução triunfante de embargos de terceiro obedece a três requisitos: tempestividade da petição, qualidade de terceiro e ofensa da posse.

Os dois primeiros foram proclamados na sentença recorrida e não vêm controvertidos.

Sempre se dirá que limitando-se aquele artigo 319º, 1, a estabelecer a admissibilidade, em processo de execução fiscal, dos embargos de terceiro, seguindo de perto a redacção do nº 1 do art. 1037º citado, não contendo, pois, regras para a determinação do conceito de terceiro, impõe-se (alínea f) do art. 2º do C.P.T.) lançar mão do que a respeito se contém no nº 2 desse mesmo art. 1037º.

Aí, o conceito de terceiro aparece formulado com abstracção da acção executiva, sendo que a doutrina tem vindo a entender ser terceiro quem, apesar de obrigado pela sentença ou por outro título ou acto jurídico, não tiver sido chamado àquela (cf. Anselmo de Castro, Acção Executiva Singular, Comum e Especial, pág. 352, e Lopes Cardoso, Manual da Acção Executiva, pág. 380).

Ora, *in casu*, a embargante é, de todo em todo, alheia à execução fiscal em referência: não figura no título executivo, não foi nela citada, não interveio na penhora, não representa o executado.

A qualidade deste advém de não terem sido encontrados bens à originária devedora e de ele ter sido um dos sócios-gerentes da mesma (cfr. auto de fls. 4 v. e despacho de fls. 6 da execução).

Sendo as dívidas exequendas de Janeiro e Março de 1991, a sua atinente responsabilidade subsidiária rege-se pelo Dec.-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, cujo art. único veio dispor que, à responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedade de responsabilidade limitada, prevista no art. 16º do C.P.C.I., é aplicável o regime do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais. O nº 1 deste preceito estabelece que "os gerentes, administradores, ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se tome insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Como se nota no acórdão desta Secção de 17/1/1996, Rec. nº 19806, seguido de perto no ponto, "tal normativo veio reproduzir, quase *ipsis verbis*, o art. 23º do Dec.-Lei. nº 49381, de 15/11/1969.

E o seu nº 1 consagra uma acção pessoal e directa para o exercício de um direito próprio do credor, não um caso de sub-rogação - cfr. nº 2 do preceito -, uma responsabilidade independente da existente para a sociedade. E de natureza delitual ou extracontratual, que não obrigacional ou contratual, «pois não existe, anteriormente ao acto ilícito, qualquer direito de crédito de credor social perante o administrador. Existe apenas um interesse juridicamente protegido, a que corresponde um dever de carácter geral» (Raúl Ventura e Brito Correia, Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades Anónimas e dos Gerentes de Sociedades por Quotas, in B.M.J. 195º-66).

Mas, assim sendo, a dívida em causa é da responsabilidade do dito executado, que não do seu excônjuge, é dívida própria dele, que não comum, pelo que só contra aquele pode ser instaurada a execução, sendo, pois, a embargante terceiro na mesma execução.

Na verdade, nos termos do art. 1692º, b), do Código Civil, são da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges as dívidas provenientes de factos implicando responsabilidade meramente civil, como as indemnizações, como é o caso, atenta a natureza delitual da responsabilidade em causa (...).

Aliás, como refere Ferrer Correia, Lições de Direito Geral, 1965, vol. 1º, pág. 132, o gerente comercial é um simples mandatário, não tendo, conseqüentemente, a qualidade de comerciante.

E, por outro lado, (...) as questões do proveito comum do casal e da comunicabilidade da dívida não podem ser discutidas nos embargos de terceiro (Professor Alfredo dos Reis, Processos Especiais, vol. 1º, pág. 424).

Ora, por aquelas dívidas - da responsabilidade de um dos cônjuges - respondem os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns - artigo 1696, 1º, do C Civil(...)"

E não havendo, sequer lugar à moratória então prevista (antes do Dec.-Lei nº 329-A/95, de 12/XII) na segunda parte de tal normativo (vd. nº 3 do mesmo artigo 1696º), podia, desde logo, ser penhorado o prédio urbano identificado no item primeiro do probatório, contanto que ordenada a citação da ora embargante para requerer a separação de bens - artigo 825º, 2. do C.P.C.. O que, como se viu, não sucedeu *in casu*.

E, como sublinha Lopes Cardoso, «a falta desta formalidade torna a penhora passível de embargos de terceiros, por parte do cônjuge de execução, nos termos do artigo 1038º» (C.P.C. Anotado, pág.495).

Em suma: tendo a penhora incidido sobre todo o prédio, a Recorrente, como é terceira e compossuidora, pode defender a sua posse, ofendida pela penhora através dos embargos de terceiro (nesse sentido, o Acórdão desta secção de 18/01/1995, Rec. nº 18307, sobre situação perfeitamente idêntica da mesma embargante).

Seguramente, a penhora em foco não pode manter-se.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se o levantamento da dita penhora, bem como o cancelamento do respectivo registo predial.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (com a declaração de que a situação que é objecto do presente recurso é diferente da que foi objecto do processo nº 21438, julgada em 18/02/98, de que fui Relator; no caso, o divórcio da embargante e do revertido foi anterior à penhora e, por isso não pode haver lugar à aplicação do art. 302º do C.P.T, na interpretação extensiva, defendida naquele acórdão). — Fui presente: *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Directores-gerais. Recurso hierárquico necessário. Dec.-Lei n. 323/89, de 26/9. Recurso hierárquico facultativo. Recurso contencioso. Actos em matéria tributária. Art. 92º do CPT

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *E própria, mas não exclusiva, a competência dos directores-gerais, exercida nos termos dos art. 11º, n. 2, e 12º do Dec.-Lei n. 323/89, de 26/9.*
- II — *Os actos praticados pelos directores-gerais, no uso dessa competência, não são verticalmente definitivos, deles cabendo recurso hierárquico necessário para abertura da via contenciosa.*
- III — *O art. 92º, n. 2, do CPT, na redacção anterior ao Dec.-Lei n. 47/95, de 10 de Março, veio permitir recurso contencioso da decisão proferida no recurso hierárquico facultativo, apesar do carácter, em geral meramente confirmativo, de tais actos em matéria tributária.*

Recurso n.º 19.513. Recorrentes: Rui Manuel Pinheiro Moreira e Outra; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Juiz Lúcio Barbosa.

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

I. RUI MANUEL PINHEIRO MOREIRA e MARIA TERESA SAMUEL NAIA, identificados nos autos, interpuseram neste Supremo Tribunal recurso contencioso de anulação do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhes indeferiu o recurso hierárquico da decisão do Director Geral das Contribuições e Impostos, que, por sua vez, indeferira a reclamação da liquidação de IRS, referente ao ano de 1989.

Alegaram o seguinte:

Os recorrentes apresentaram, em relação ao ano de 1989, a declaração modelo 1 de IRS, tendo mencionado, como rendimentos de trabalho, além de outros, a quantia de 408.000\$00 (204.000\$00, por cada um dos recorrentes), referente ao subsídio de compensação previsto no n. 2 do art. 80º da Lei n. 47/86; de 15/10.

Sobre o montante global dos rendimentos de trabalho a entidade pagadora efectuara a retenção na fonte.

Feito o apuramento, os serviços competentes liquidaram o IRS, apurando o montante de 618.536\$00, imposto que os recorrentes pagaram tempestivamente.

Por entenderem que tais subsídios de compensação não eram passíveis de tributação em IRS, os recorrentes apresentaram reclamação da referida liquidação, na pertinente repartição de finanças, pedindo a revisão da liquidação, com a inerente anulação da importância liquidada a mais.

O Director Distrital de Finanças indeferiu o pedido, por falta de suporte legal.

Os recorrentes interpuseram então recurso hierárquico, tendo o Director-Geral das Contribuições e Impostos negado provimento ao recurso.

Os recorrentes interpuseram então novo recurso hierárquico para o senhor Ministro das Finanças.

O Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais negou provimento a tal recurso.

Porém, este despacho enferma de vícios de violação de lei, que identificaram.

No seu visto inicial, o EPGA sustenta que o acto recorrido é um acto confirmativo, logo irrecurável, pelo que o recurso deve ser rejeitado.

Ouvidas as partes sobre a questão prévia sustentada pelo MP, apenas sobre ela se pronunciaram os recorrentes, defendendo que a mesma deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a já referida questão prévia.

2. É a seguinte a matéria de facto que se dá como provada:

2.1. Os recorrentes apresentaram, em relação ao ano de 1989, a declaração modelo 1 do IRS, em 13/3/90, tendo mencionado, como rendimentos de trabalho de ambos, o montante de 11.133.060\$00, encontrando-se incluída, nessa verba, a quantia de 408.000\$00 - 204.000\$00 por cada recorrente - referente ao subsídio de compensação previsto no n. 2 do art. 80º da Lei n. 47/86, de 15/10.

2.2. Sobre tal montante a entidade pagadora já havia efectuado a correspondente retenção na fonte.

2.3. Com base nos elementos declarados, os competentes serviços de Administração Fiscal apuraram o imposto devido, no montante de 618.536\$00, imposto que foi tempestivamente pago.

2.4. Por entenderem que aqueles subsídios de compensação não eram passíveis de tributação em IRS, os recorrentes apresentaram

reclamação da liquidação no 19º Bairro Fiscal de Lisboa, sustentando que tal liquidação deveria ser revista, anulando-se a importância liquidada a mais.

2.5. O Director Distrital de Finanças de Lisboa, secundando parecer nesse sentido do chefe da repartição de finanças, indeferiu o pedido.

2.6. Os recorrentes interpuseram recurso hierárquico.

2.7. O Director-Geral das Contribuições e Impostos negou provimento ao recurso.

2.8. Os recorrentes interpuseram então recurso hierárquico para o Ministro das Finanças.

2.9. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais negou provimento ao recurso, por despacho de 6/2/95.

3. A questão a resolver é esta: o acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que negou provimento ao recurso interposto do despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos, é um acto confirmativo e irrecurável?

Antes de responder à questão importa determinar qual a natureza das competências atribuídas ao Director-Geral das Contribuições e Impostos.

Vejam os então.

O Decreto-Lei n. 323/89, de 26/9, veio rever o Estatuto do Pessoal Dirigente da Função Pública.

Dispõe o n. 2 do art. 11º do citado Dec.-Lei:

“Compete ao director-geral superintender em todos os serviços da sua direcção-geral, assegurar a unidade de direcção, submeter a despacho os assuntos que careçam de resolução superior, representar o serviço e exercer as competências constantes do mapa II anexo ao presente diploma, de que faz parte integrante, bem como as que lhe houverem sido delegadas ou subdelegadas”.

E dispõe o art. 12º do mesmo Diploma:

“As competências constantes do mapa II anexo ao presente diploma não prejudicam a existência de competências mais amplas conferidas aos directores-gerais pelas leis orgânicas dos respectivos serviços”.

Por sua vez o n. 6 do mapa II, anexo ao referido diploma, define, como competência própria do Director-Geral:

“Praticar todos os actos que, não envolvendo juízos de oportunidade e conveniência, não possam deixar de ser praticados uma vez verificados os pressupostos de facto que condicionam a respectiva legalidade.”

O Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, de 9/7/97 (in *Acórdão Doutrinai*s, n. 431, págs. 1330 e ss.), analisa em pormenor as competências do Director-Geral.

Citando o Prof. Freitas do Amaral (*Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*) aí se diz que a competência própria pode apresentar-se como separada, reservada e exclusiva.

A primeira (competência separada), que é a regra no direito português, “no que respeita a actos de subalternos, confere a estes o direito de praticar actos não verticalmente definitivos, por isso sujeitos a recurso hierárquico necessário para abertura da via contenciosa”.

A segunda (competência reservada) “conduz à prática pelo subalterno de actos verticalmente definitivos, o que torna facultativo o recurso hierárquico”.

Até à terceira (competência exclusiva), “o subalterno fica habilitado à emissão de acto verticalmente definitivo, mas há como

que uma ruptura da hierarquia e daí que não seja admissível recurso hierárquico ainda que facultativo, mas apenas recurso contencioso”.

Após uma análise cuidada do texto legal em questão, o acórdão do Pleno conclui que é própria mas não exclusiva nem reservada a competência dos directores-gerais exercida nos termos dos art.ºs. 11.º, n.º 2 e 12.º do Dec.-Lei n. 323/89, de 26/9, pelo que os actos praticados pelos directores-gerais no uso de tal competência não são verticalmente definitivos, cabendo recurso hierárquico necessário para abertura da via contenciosa.

Não nos merece qualquer ressalva a doutrina exposta naquele douto aresto.

E a aplicar-se esta doutrina à hipótese dos autos, logo se concluiria que não se estava perante um acto confirmativo do senhor Secretário de Estado, pelo que o acto de indeferimento seria sempre recorrível contenciosamente.

Temos, porém, dúvidas fundadas sobre se tal doutrina se aplica à hipótese dos autos, seja em função da inserção da mesma na hipótese legal atrás descrita, seja em função do especial condicionalismo de que se revestem os actos *tributários* praticados pelo Director-Geral das Contribuições e Impostos.

A pensar-se o contrário poderemos concluir que estamos então perante um acto confirmativo do senhor Secretário de Estado.

E como se sabe, é jurisprudência corrente deste STA que o acto confirmativo é contenciosamente irreccorível.

Isto na consideração de que o acto confirmativo nada inova na ordem jurídica, não tem qualquer poder genético, nada acrescenta ou tira ao conteúdo do acto confirmado, pois é este que define a situação jurídica do administrado (Vide acórdão da 2.ª Secção do STA, de 22/6/94 - Rec. n. 17.379 - in Ap. ao DR 431 - 1330).

A entender-se assim estaríamos pois, como atrás dissemos, perante um acto confirmativo.

Mas não irrecorrível na hipótese dos autos, face ao disposto no n.º 2 do art. 92.º do CPT, na redacção então vigente, que dispunha:

“A decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Deste preceito decorre a possibilidade de recurso contencioso conseqüente a decisão proferida no recurso hierárquico facultativo, mesmo que confirmativo, do acto em matéria tributária.

Escreveu-se no acórdão ora acabado de citar:

“Na verdade, o seu art. 92.º, n. 2, admite o recurso contencioso da decisão proferida no recurso hierárquico facultativo.

“... Ter-se-á querido reforçar as garantias do contribuinte, facultando-se um duplo procedimento gracioso, mau grado a definição da situação jurídica pelo acto primário - cf., aliás o preâmbulo do diploma e o seu artigo 100.º.

“Nos termos daquela disposição legal, o recurso hierárquico funciona, assim, relativamente ao recurso contencioso como prévio ou simultâneo, sendo portanto cumuláveis, à escolha do administrado, que pode, a seu livre alvedrio, recorrer primeiro ao superior hierárquico e depois ao tribunal ou dirigir-se a ambas as entidades ao mesmo tempo”.

Concordamos inteiramente com a doutrina deste aresto.

Assim, quer se considere o acto do Director-Geral das Contribuições e Impostos como um acto que cabe na sua competência própria mas separada (logo não verticalmente definitivo), quer se trate de um acto

proferido no uso de uma competência reservada (que nunca exclusiva), sempre o acto da Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais será um acto contenciosamente recorrível.

Dito de outro modo: o acto do senhor Secretário de Estado, mesmo que, por hipótese, se deva considerar confirmativo, é, no caso, contenciosamente recorrível.

4. Face ao exposto, acorda-se em desatender a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, pelo que não se rejeita o recurso, devendo os autos prosseguir seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Lucio Alberto da Assunção Barbosa* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Sócio gerente que nomeou terceiro para gerir a sociedade. Questões novas suscitadas pelo EMMP no parecer que antecede os vistos.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo o oponente nomeado representante numa sociedade para gerir esta, exerceu aquele a gerência de facto da executada por intermédio deste.

Do artº 684ºnº 3 do CPC resulta que o objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões do recurso salvo quanto às questões que sejam de conhecimento oficioso ou que possam ser questionadas pelo recorrido nos termos do artº 684ºA do CPCivil não podendo o EMMP, no seu parecer, ampliar as questões suscitadas pelo recorrente já que inexistente, no âmbito dos recursos jurisdicionais, preceito semelhante ao do artº 27ºd) da LPTA nos termos do qual pode "arguir vícios não invocados pelo recorrente".

Recurso n.º 19.698. Recorrente: Camilo Ferraz Reis Moura; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Camilo Ferraz Reis Moura recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1º. De acordo com a matéria de facto dada como assente não foi o recorrente quem exerceu as funções de gerente da sociedade originariamente executada.

2ª. A responsabilidade fiscal, subsidiária, que a lei consagra relativamente aos gerentes das sociedades por quotas é uma responsabilidade que não diz respeito à pessoa, enquanto pessoa, ao gerente, enquanto gerente, mas sim e exclusivamente à sua função, isto é, à função de gerência.

3ª. Para que a responsabilidade fiscal exista é absolutamente necessário que se verifique o exercício da gerência de facto, ou seja, a prática de actos de administração e de gestão da sociedade.

4ª. Por isso, não pode ser considerado responsável aquele que, não obstante gerente eleito, nomeado ou designado, não haja, de facto, exercido as respectivas funções.

5ª. A lei fiscal responsabiliza exclusivamente quem, na realidade, executou os actos correspondentes ao exercício da actividade da sociedade.

6ª. Porque o recorrente não exerceu a gerência da sociedade originariamente executada, verifica-se, quanto a ele, a ilegitimidade a que alude a al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT.

7ª. Consequentemente, a oposição deveria ter sido julgada provada e procedente.

8ª. Ao entender em sentido contrário, a sentença recorrida violou o disposto nos artºs 16º do CPCI, 13º e 286º l b) ambos do CPT.

9ª. E esta conclusão não é contrariada pela circunstância de o recorrente ter passado, a favor de Camilo Ângelo Ferreira Reis Moura a procuração constante dos autos.

10ª. Na verdade, não obstante a existência da procuração, o certo é que, quanto ao recorrente continua a não se verificar a condição *sine qua non* da responsabilidade prevista nos já citados artºs 16º do CPCI e 13º do CPT, ou seja, continua a concluir-se que não foi o recorrente quem efectivamente exerceu a gerência da sociedade.

11ª. E isto mesmo é confirmado pela matéria assente na sentença, quando esta refere que era o Camilo Ângelo Ferreira Reis Moura quem geria toda a actividade da firma executada.

12ª. A procuração demonstra exactamente que o oponente, ora recorrente, era o gerente de direito sendo o indicado Camilo Moura o gerente de facto da sociedade executada.

13ª. O mandato decorrente da procuração sempre seria de qualificar de mandato comercial (artº 231º do C. Comercial).

14ª. No que concerne aos actos praticados pelo mandatário (se em nome próprio, se em nome do mandante) o mandato comercial assume características específicas que o distinguem do mandato civil.

15ª. Com efeito, os actos praticados pelo mandatário no domínio do próprio mandato comercial, por constituírem o exercício da sua profissão, são actos pessoais e próprios do mandatário.

16ª. Como a gerência da originária executada foi exercida pelo dito Camilo Moura, os actos que em tal exercício foram por si praticado unicamente a ele, mas já não ao oponente, ora recorrente, dizem respeito.

17ª. Como resulta da matéria assente na sentença recorrida, tais actos de gerência foram unicamente praticados pelo dito Camilo e não pelo recorrente.

18ª. Assim, por ausência do exercício efectivo de funções de gerência da sociedade originariamente executada, a sentença deveria ter julgado procedente a oposição por ilegitimidade do oponente (artº 286º l b) do CPT).

19ª. Ao decidir como decidiu a sentença recorrida violou o disposto nos artºs 16º do CPCI, 13º e 286º l b) ambos do CPT.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

Tendo-se provado que toda a gerência foi efectivamente levada a cabo por outrem - 3º ponto da matéria de facto fixada - deve entender-se que o oponente não exerceu a gerência de facto.

Para além disso, reportando-se as dívidas ao período de vigência do DL 68/87, a responsabilidade do recorrente pelas mesmas só existiria se houvesse da sua parte "inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas" à sua protecção, como resulta do disposto no nº 1 do artº 78º do C.S.Comerciais, e se existisse nexo de causalidade entre essa inobservância e a insuficiência do património social para satisfação do crédito respectivo.

Por isso, na vigência do DL 68/87, a gerência de facto relevante para efeitos de possibilitar a reversão da execução por dívidas fiscais não é - contrariamente ao que seria na vigência do artº 16º do CPC1 - a mera prática de qualquer acto de gerência, mas apenas a prática de actos de gerência que envolvam violação de normas destinadas à protecção do credor Estado e que tenham relação de causalidade adequada com a insuficiência do património social para pagamento das dívidas respectivas.

Não vindo provado qualquer facto que implique violação de qualquer norma legal daquele tipo nem sendo formulado qualquer juízo no sentido da existência de tal nexo de causalidade, parece-nos que o recorrente deve ser considerado parte ilegítima e a oposição julgada procedente.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

a) Na execução fiscal nº 004016.9/90 em que é executada Noril - Construção Civil, L.da, por dívidas de IVA do 1º trimestre de 1988 e 3º e 4º trimestres de 1990, foi ordenada a reversão da execução contra os sócios-gerentes da executada entre eles o ora oponente.

b) O oponente outorgou uma procuração a Camilo Ângelo Ferreira Reis Moura para o representar na gerência da sociedade executada.

c) Era o Camilo Ângelo Ferreira Reis Moura quem geria toda a actividade da firma executada.

3.1. A sentença recorrida, depois de afirmar que o recorrente (Camilo Ferraz Reis Moura) era o único gerente nomeado no pacto social da executada, que este conferiu a procuração de fls. 37 a Camilo Ângelo Ferreira Reis Moura para o representar na gerência da sociedade executada e que este passou a gerir toda a actividade da executada, concluiu que todos os efeitos decorrentes desse exercício se repercutem na pessoa do representado. Acrescentou que não tendo ilidido a presunção de exercício da gerência resultante do facto de ser gerente de direito é o mesmo responsável pelo pagamento da dívida exequenda.

Nas conclusões do recorrente defende-se que, tendo emitido procuração a terceiro, teria sido este que exerceu a gerência efectiva da sociedade. Acrescenta que, porque não exerceu o oponente a gerência de facto da sociedade executada, deve considerar-se parte ilegítima e por isso revogada a sentença recorrida e procedente a oposição.

Importa, por isso, determinar se se pode entender que exerce a gerência de facto o gerente nomeado no pacto social que outorgou procuração a favor de terceiro para o representar na gerência da dita sociedade tendo este orientado toda a actividade da indicada sociedade.

Da matéria de facto exposta resulta que o oponente passou a ser representado na sociedade executada pelo procurador Camilo Ângelo Moura.

Este não era sócio da executada nem gerente da mesma já que apenas representava o sócio e gerente agora recorrente e oponente nos presentes autos.

Este ao nomear um representante continuou a gerir, por este, a referida sociedade pelo que podemos afirmar que continuou a ser gerente de direito e de facto da executada.

Os actos praticados pelo representante repercutem-se simultaneamente na esfera jurídica da sociedade e na esfera jurídica do mandante.

Distintos dos órgãos são os seus titulares ou suportes ou as pessoas físicas que desempenham tais funções (Brito Correia, Direito Comercial, I, AAFDL, p. 742 e ss).

Nesta perspectiva órgão será o sócio gerente da sociedade que continuará a ser, na situação dos autos o oponente, ainda que actuando por intermédio de um representante.

O oponente continuou de facto a gerir a pessoa colectiva como órgão uma vez que todos os actos do representante se repercutem na sua esfera jurídica.

Sendo inerente à representação que o representante actue em nome do representado aquele "fica como que colocado no lugar do representando e actua como se fosse este a agir" (Luís A. Carvalho Fernandes, Teor. Ger. de Dir. Civ., ed. 1983, 2º 322, ss, citado em CPC, Abílio Neto, 6º. ed. 1987, p. 141, nota 9).

É este o sentido do artº 258º do CCivil quando afirma que a representação se traduz na prática de um acto jurídico, em nome de outrem, para que os correspondentes efeitos se produzam na esfera jurídica desse outrem.

Para que exista representação basta que os actos jurídicos sejam concluídos em nome do representado.

Acompanhamos o Ac. do STA de 15-3-95, Rec. 18.448, segundo o qual a gerência de facto pode ser exercida através de um procurador pelo que, na situação dos autos, foi a mesma exercida pelo oponente e não pelo Camilo Ângelo que representou aquele.

Improcedem, por isso, todas as conclusões do recurso do oponente.

3.2. O EMMP sustenta ainda que reportando-se as dívidas ao período de vigência do DL 68/87, a responsabilidade do recorrente pelas mesmas só existiria se houvesse da sua parte "inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas" à sua protecção, como resulta do disposto no nº 1 do artº 78º do C.S.Comerciais, e se existisse nexo de causalidade entre essa inobservância e a insuficiência do património social para satisfação do crédito respectivo.

Acrescenta que, por isso, na vigência do DL 68/87, a gerência de facto relevante para efeitos de possibilitar a reversão da execução por dívidas fiscais não é - contrariamente ao que seria na vigência do artº 16º do CPCI - a mera prática de qualquer acto de gerência, mas apenas a prática de actos de gerência que envolvam violação de normas destinadas à protecção do credor Estado e que tenham relação de causalidade adequada com a insuficiência do património social para pagamento das dívidas respectivas.

Termina afirmando que não vindo provado qualquer facto que implique violação de qualquer norma legal daquele tipo nem sendo formulado qualquer juízo no sentido da existência de tal nexo de causalidade, parece-nos que o recorrente deve ser considerado parte ilegítima e a oposição julgada procedente.

Nos termos do artº 684º 2 do CPCivil não restringindo o recorrente o recurso este abrangerá "tudo o que na parte dispositiva da sentença for desfavorável ao recorrente".

Acrescenta o nº 3 deste preceito legal que “nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso”.

Completando esta linha de pensamento refere o nº 4 do mesmo preceito que “os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo”.

Do exposto e particularmente do mencionado nº 3 resulta que o objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões do recurso salvo quanto às questões que sejam de conhecimento officioso ou que possam ser questionadas pelo recorrido nos termos do artº 684ºA do CPCivil.

A única questão suscitada nas conclusões das alegações do recorrente foi já apreciada anteriormente pelo que a questão suscitada pelo EMMP e relativa à aplicação do DL 68/87 à situação dos autos não pode já ser apreciada no presente recurso pois não se trata de questão de conhecimento officioso nem foi suscitada pelo recorrido nos termos do artº 684ºA do CPCivil.

Não pode o EMMP no seu parecer ampliar as questões suscitadas pelo recorrente pois que inexistente, no âmbito dos recursos jurisdicionais, preceito semelhante ao do artº 27ºd) da LPTA nos termos do qual pode “arguir vícios não invocados pelo recorrente”.

Do exposto resulta que não pode ser apreciada a questão suscitada pelo EMMP no parecer emitido neste Tribunal após a junção das alegações.

Do exposto resulta que inexistente motivo para alterar a decisão recorrida.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Imposto profissional. Acto de fixação do rendimento colectável. Prejudicabilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Era destacável e, por isso, susceptível de impugnação contenciosa, o acto fixador do rendimento colectável (v. art. 20º § 1º do C.I.P.).

Quando não atacado, constitui caso resolvido ou decidido, consolidando-se na ordem jurídica condicionando imediatamente a liquidação do imposto.

Daí que as questões nele decididas não pudessem voltar a ser discutidas na impugnação judicial da liquidação.

Recurso n.º 19.882 em que é Recorrente Luís Alberto Lopes Saragga Leal e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Luís Alberto Lopes Saragga Leal, Advogado, não se conformando com o acórdão do T. T. de 2ª Instância, fls. 118 e seguintes, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A) O objecto da presente impugnação é uma questão de estrita legalidade relativa à incidência do imposto profissional, qual seja o de saber se as provisões recebidas dos clientes pelo Recorrente para custear despesas da responsabilidade destes integram o conceito de rendimento sujeito a imposto ou não:

B) A ilegalidade da liquidação adicional resulta exclusivamente do facto de a Administração Fiscal ter sujeitado a imposto, como se de rendimento se tratasse, as provisões recebidas dos clientes por se haver entendido que tais provisões não podem ser excluídas do rendimento declarado na linha 7 do Quadro XV da Secção A do modelo de declaração de rendimentos, que prevê especificamente o seu abatimento, e a que compreende a linha com idêntico numero no quadro XI Secção C que se refere a encargos a deduzir nos termos do art. 10º do C.I.P.;

C) Com efeito as provisões, por não constituírem rendimento do contribuinte, não estão sujeitas a tributação, nem quando inscritas imediatamente no livro modelo 4, sem recurso à faculdade mencionada na alínea b) do parágrafo 4º do art. 8º do C. I. P.;

D) Na realidade, as provisões, porque não são rendimento do contribuinte constituem um elemento neutro relativamente às entradas registadas no livro modelo 4, pela simples razão de que todos os dinheiros que recebe dos clientes, a título de honorários ou provisões, o contribuinte estar obrigado a emitir o recibo (verde).

E) Constitui, na realidade, entendimento incorrecto aquele proporcionado pelos Serviços Fiscais segundo o qual o contribuinte apenas pode deduzir como encargo, ao abrigo do n.º 1 do art. 10º do C.I.P. as despesas ou obrigações da responsabilidade dos clientes e custeadas com importâncias colocadas a título de provisões;

F) De facto, tais encargos da responsabilidade dos clientes não têm enquadramento no n.º 1 desse preceito, designadamente no âmbito da alínea b) que apenas se refere a obrigações dos clientes não custeadas por estes;

G) É, pois, indubitável que todas as quantias recebidas a título de provisões devem ser excluídas em virtude de não representarem rendimentos da sua actividade profissional, sendo nesse sentido que deve ser interpretado o modelo n.º 5, aliás em função também do princípio informador da tributação do rendimento – acréscimo patrimonial;

H) Estando em causa a legalidade da tributação das provisões, necessariamente se tem de concluir que a impugnação deduzida tinha cabimento nos termos do art. 5º do C.P.C.I., sendo certo que não é a mera fixação do rendimento tributável que se encontra sindicada na referida impugnação;

I) Ao considerar que a questão do tratamento fiscal das provisões tal como resulta e se expõe na impugnação se integrar no acto de apuramento da matéria colectável, o Acórdão recorrido violou, pois, o disposto no art. 5º do C.P.C.I. e, presentemente, o art. 120º do C.P.T., dado que a ilegalidade invocada – e que não foi conhecida – se baseia

na errada interpretação do art. 8º e art. 10º do C.I.P., bem como do modelo n.º 5 de declaração de rendimentos;

J) Deverá por isso ser revogada a decisão recorrida e substituída por outra melhor, qual seja a de considerar que as provisões não estão sujeitas a tributação, por não integrarem o conceito de rendimento tributável fixado nas normas de incidência do imposto e, consequentemente, anular a liquidação impugnada, em virtude de esta estar ferida de ilegalidade, que consistiu no facto de terem sido sujeitas a imposto, como se de rendimento se tratasse.

A Fazenda Pública foi de parecer que o recurso deve ser considerado improcedente.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público opinou pelo não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

- a) O impugnante é advogado exercendo à respectiva actividade;
- b) Em 30/1/87 o impugnante entregou na 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Cascais a declaração M/5 de Imposto Profissional, com referência ao ano de 1986, tendo efectuado a correspondente autoliquidação de imposto no montante de 698.620\$00.
- c) O impugnante foi sujeito a uma fiscalização efectuada pelo Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária, nos termos e para os efeitos do desposto no art. 11º do C.I.P., conforme se vê do Relatório de fls. 35 a 38 (...).
- d) Com base naquele Relatório o Chefe da Repartição de Finanças (CRF) determinou o rendimento colectável sujeito a imposto profissional, nos termos da alínea a) do art. C.I.P., no valor de 18.894.840\$00, por o impugnante, apesar de não ter contabilizado no livro modelo 4 quaisquer encargos relativos a provisões ou adiantamentos, ter considerado como encargo a totalidade das provisões recebidas, sendo que aquele poderia "considerar como encargo, no âmbito do n.º 1 do art. 10º, as despesas ou outras obrigações da responsabilidade dos clientes custeadas com as importâncias cobradas a título de provisões ou adiantamentos recebidos" (...).
- e) O impugnante reclamou da fixação do rendimento colectável, nos termos e com os fundamentos da reclamação junta aos autos - fls. 41 a 45 - (...) pedindo a revisão da determinação da matéria colectável e que a mesma fosse fixada em esc. 3.084.580\$00, considerando-se, assim, como correcta e legal;
- f) O impugnante reclamou da fixação do rendimento colectável, nos termos e com os fundamentos da reclamação junta aos autos - fls. 41 a 45 - (...) pedindo a revisão da determinação da matéria colectável e que a mesma fosse fixada em esc. 3.084.580\$00, considerando-se, assim, como correcta e legal a dedução das provisões recebidas;
- g) Após informação prestada pelos Serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Lisboa, o Chefe da Repartição de Finanças, deferiu parcialmente a reclamação apresentada, fixando o rendimento colectável em esc. 17.094.860\$00;
- h) O impugnante foi notificado, em 4/6/88, de que a sua reclamação tinha sido deferida em parte, tendo-lhe sido fixado o rendimento colectável de 17.094.860.00 (...);
- i) Mais foi notificado de que "na hipótese de não aceitar a decisão de somente ter sido deferida em parte" deveria "comunicá-lo por escrito ao chefe da repartição, nos 5 dias imediatos à notificação", e de que, "conformando-se com o novo rendimento colectável" ficava "também notificado para, no prazo de 15 dias, pagar o imposto profissional, na importância de 2.724.508\$00" (...);

j) O impugnante não comunicou não aceitar a decisão, pelo que não houve lugar à apreciação da decisão pela Comissão Distrital, nos termos do § 4º do art. 15 do C.I.P. (...);

l) A petição inicial deu entrada em 28/12/88”.

A questão trazida às conclusões do recurso consiste em saber se as provisões recebidas por advogado de clientes seus para custear as despesas da responsabilidade destes integram o conceito de rendimento para efeitos de Imposto Profissional.

Tal questão fora já submetida à apreciação do T. T. de 2ª instância, que dela não conheceu, por ter entendido que, fixada a matéria colectável, que aquelas incluiu como receitas, sem oposição do então impugnante, não mais poderia discutir-se se tais provisões constituíam encargos ou receitas.

Cremos que bem.

Na realidade, nos termos do art. 20º § 1º do Código do Imposto Profissional, podia o contribuinte, no caso de preterição de formalidades legais, recorrer do acto de fixação do rendimento colectável para o Tribunal da 1ª Instância das Contribuições e Impostos.

O conceito de formalidades legais viria, porém, a ser alargado por forma a que nele coubesse qualquer ilegalidade, dele apenas excluindo as questões de facto que envolvessem juízos de avaliação segundo critérios técnicos (v. Ac. S.T.A. de 4/2/81, AD. 233/632, 13/5/92, Rec. 14113, 30/1/91, Rec. 4934 e 4/12/91, Rec. 13676, e Alberto Xavier, Man. Dir. Fiscal, pág. 131).

Em suma, o acto fixador do rendimento colectável era susceptível de impugnação, assumindo-se, desde logo, como destacável ou prejudicial, definidor de uma situação jurídica e condicionando imediatamente a decisão final.

Quer isto dizer que as questões por ele abrangidas, nomeadamente, como no caso dos autos, a de saber se as ditas provisões constituem ou não rendimento, já não poderão ser suscitadas de novo na impugnação do acto tributário, pois que, em relação a elas se operou a sua preclusão processual (v. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 191 e 243 e seguintes).

Assente fica, pois, que a mencionada questão, uma vez decidida sem oposição por banda do recorrente, não pode mais ser discutida pois que se firmou na ordem jurídica com a força do caso resolvido ou decidido (v. neste sentido, porém, a propósito de I.T., os acordãos deste S.T.A. de 18/3/87, Rec. 3614 e 5/2/97, Rec. 21115, e, quanto ao I.P. o de 1/4/98, Rec. 20349). E porque assim decidiu o acordão recorrido não violou os arts. 5º do C.P.C.I. e 120º do C.P.T..

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Despacho conjunt. Acto complexo. Nulidade por falta de assinatura.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O despacho conjunto de dois ministros é um acto complexo;*
- II — Se o acto for assinado apenas por um ministro, com preterição da assinatura do outro, falta-lhe um elemento essencial, a gerar a sua nulidade nos termos do artº 133º, nº 1, do Código de Procedimento Administrativo;*
- III — Para que o deferimento fosse por despacho conjunto e o indeferimento se bastasse com a assinatura de um ministro, era preciso que a lei o dissesse, pois a competência singular ou conjunta tem sempre de resultar da lei (artº 29º, nº 1, do CPA).*

Recurso n.º 20.137; Recorrente: Inapal — Plásticos, S A.; ; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Consº Dr. Almeida Lopes

1º Relatório

Com base em vício de violação da lei, INAPAL-PLÁSTICOS, S. A., com sede na Rua da Estação do Araújo, Leça do Balio, Matosinhos, interpôs para esta STA recurso contencioso contra o despacho do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais de 7.9.95 que lhe indeferiu um pedido de isenção de sisa, ao abrigo do disposto no DL nº 143/9, de 24 de Maio, pretensamente a uma operação de concentração.

A autoridade recorrida respondeu e pediu a negação de provimentos do recurso.

Depois, as partes apresentaram alegações, nas quais mantiveram as suas posições.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer no qual sustentou que a recorrente não tem razão em relação ao vício que invocou, mas tem razão em relação ao vício da incompetência parcial, pois o acto só pode ser praticado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro da Justiça, quando foi assinado apenas pelo primeiro.

A este vício novo assacado ao acto pelo MºPº, responderam as partes, sendo a recorrente a concordar com o novo vício e a autoridade administrativa a discordar, pois esta entende que a lei apenas exige o despacho conjunto quando for para conceder o benefício e não quando for para o negar.

Corridos os vistos cumpre decidir apenas o vício novo alegado pelo MºPº, pois a sua procedência acareta nulidade do acto, e não mera anulabilidade se fosse o caso do vício alegado pela recorrente.

2º Fundamentos

O Decreto-Lei nº 143/94, de 24 de Maio, aprovou o regime de isenção de sisa das empresas que procedam a actos de cooperação ou concentração.

Os artºs 1º e 2º estabelecem os pressupostos da concessão da isenção, e o artº 3º, nº 2, diz o seguinte:

“OS BENEFÍCIOS SERÃO CONCEDIDOS POR DESPACHO CONJUNTO DOS MINISTROS DAS FINANÇAS E DA JUSTIÇA, A REQUERIMENTO DAS EMPRESAS INTERESSADAS...”

A recorrente fez o requerimento a pedir a isenção em 30.1.95.

O despacho que recaiu sobre o requerimento foi o despacho de indeferimento, mas está assinado apenas pelo Ministro das Finanças, fal-

tando a assinatura do Ministro da Justiça, pois os serviços do Ministério das Finanças entendem que como a lei fala no despacho conjunto quando os benefícios são concedidos, mas não fala no despacho conjunto quando os benefícios são denegados, deve entender-se que o Ministro das Finanças pode indeferir o pedido de isenção sem precisar de obter a assinatura do Ministro da Justiça.

Isto é, a autoridade recorrida agarra-se à letra da lei para sustentar a validade do acto recorrido.

O M^oP^o tem outra opinião, pois para o Ex^o Magistrado existe incompetência parcial.

Vejamos quem tem razão.

A lei começa por enunciar os pressupostos da concessão da isenção, e depois diz quem tem competência para conceder essa isenção.

É o que normalmente acontece. A lei em vez de dizer que a autoridade tem competência para conceder ou denegar, diz apenas que a autoridade tem competência para conceder. Isto porque, pressupondo que os pressupostos da isenção estão satisfeitos, nada mais resta que conceder os benefícios. A lei pressupõe que quem pede a isenção tem direito a ela. Por isso, alude apenas à consequência natural da reunião dos pressupostos de isenção: a concessão.

Mas daí não se segue que por um argumento a contrário sensu se tenha de entender que quando for caso de denegação da isenção o despacho conjunto não se justifica.

É que no caso de competência individual do Ministro das Finanças para a denegação da isenção a lei também tinha de o dizer, pois, nos termos do art^o 29^o, n^o 1, do Código de Procedimento Administrativo, A COMPETÊNCIA É DEFINIDA POR LEI OU POR REGULAMENTO. Não pode essa pretensa competência individual ser definida por um acto da própria autoridade que se arroga competência para decidir a título singular.

Depois, a lei exigiu o despacho conjunto no pressuposto, conhecido da experiência comum, de que "duas cabeças pensam melhor que uma só". E pensam melhor para deferir ou para indeferir. Trata-se de uma exigência de segurança a melhor ponderação do requerimento do interessado.

É que a valer a tese de que para indeferir basta apenas a assinatura do Ministro das Finanças, este podia ser tentado a resolver sozinho as questões, se soubesse que o Ministro da Justiça tinha um outro critério decisório diferente do seu. Era uma forma de subtrair as questões ao conhecimento do outro ministro.

Finalmente, a Lei não prevê um procedimento administrativo nos termos do qual o Ministro das Finanças tome a sua decisão e depois remeta o processo administrativo para o Ministério da Justiça para aí ser tomada outra decisão pelo Ministro da Justiça. O que a lei exige é apenas um único despacho CONJUNTO.

Temos connosco alguns bons administrativistas.

Assim, o Prof. MARCELO CAETANO escreveu:

"São muito frequentes os casos de competência conjunta, isto é, dada por lei a dois ou mais órgãos para ser exercida por acordo. Assim, a cada passo se exige despacho conjunto ou portaria conjunta de dois ou mais Ministros. Se um deles não concordar, o acto não é válido. O acordo dos vários órgãos competentes é indispensável para que a competência seja exercida por qualquer deles. Alguns autores vêem aqui a exigência de uma união de vontades com o mesmo objecto e fim, e consideram o acto que dela resulta como acto complexo ou então como acto união" (cfr. Manual de Direito Administrativo, 10^a ed., I-469).

No mesmo sentido, escreveu o Dr. ESTEVES DE OLIVEIRA:

“... O procedimento administrativo, sendo um complexo de actos (e formalidades), não é um acto complexo. Este é fruto da associação ou conjugação de declarações de vontade ou intervenções jurídicas de autoridade administrativas diversas na fase constitutiva do procedimento, para a produção da própria decisão procedimental — ou seja, é o acto produzido em co-autoria, como é o caso mais típico da decisão conjunta.

...
Ao Acto complexo tanto pode convir um único procedimento como, eventualmente, procedimentos separados — simultâneos ou sucessivos — embora todos eles sirvam para compor um único acto, um único efeito jurídico.

...
A incompletude ou vício grave de uma só pronúncia da fase constitutiva pode acarretar a nulidade de toda a decisão.

...
Veja-se, por exemplo, a diferença entre a falta (ou vício) de uma mera autorização interadministrativa, ou de um parecer, mesmo vinculativo, e a falta (ou vício grave) da declaração de um ministro, quando a lei preveja a sua intervenção no exercício de uma competência conjunta: neste segundo caso, a incompletude (ou vício grave de uma das pronúncias) acarreta necessariamente a nulidade absoluta da decisão tomada..

Ou seja, o acto complexo a que falta um das declarações que a compõem é um acto nulo “por falta de um elemento essencial”, *ex vi* do artº 133º, nº 1 (cfr. Código de Procedimento Administrativo, 2ª ed. pág. 47).

Assim, como se trata de um acto nulo por falta de um elemento essencial, como é a assinatura e decisão do Ministro da Justiça, o MºPº é que tem razão.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e declaram nulo o acto recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* — Fui presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição. Fundamentos. Isenção. Rejeição liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O despacho de rejeição liminar de uma oposição com o fundamento de que os factos alegados não são susceptíveis de integração naqueles que se encontram enlencados no art. 286 do CPT só é de sufragar quando é, de todo, claro que essa integração é impossível.*

2 — *Saber se a alegação de uma isenção, enquanto facto extintivo da dívida, é susceptível de encontrar cabimento na al. h) do art. 286 do CPT e, portanto, servir de fundamento a uma oposição é uma questão controversa, e, sendo assim, não se pode rejeitar liminarmente uma oposição na consideração de que o não é.*

Recurso n.º 20.712. Recorrente: Portugal Telecom, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

A Portugal Telecom, SA, deduziu a presente oposição à execução que contra ela foi instaurada para cobrança da taxa de “ocupação da via pública” alegando, fundamentalmente, dois factos:

- Por um lado, não estar sujeita ao pagamento dessa taxa, em virtude de o DL n.º 445/91 a isentar de licenciamento municipal relativamente à realização de obras ou trabalhos relacionados com a execução do seu contrato de concessão ou objecto social, e estando isenta desse licenciamento estará também isenta das respectivas taxas;

- Por outro, o DL n.º 40/95, corroborando legislação anterior, veio permitir que a oponente ocupasse e utilizasse a via pública “com isenção total de taxas ou quaisquer outros encargos”, sempre que essa ocupação se mostrasse necessária ao desenvolvimento da sua finalidade estatutária.

O Sr. Juiz *a quo* rejeitou liminarmente esta oposição por considerar que os factos alegados pela oponente como fundamento desta oposição consubstanciavam um ataque à legalidade em concreto da dívida exequenda, e que esse ataque não faz parte dos fundamentos previstos no art. 286 do CPT como suporte da oposição.

Inconformada com essa decisão a Portugal Telecom recorreu para este Tribunal formulando as seguintes conclusões:

1.- A legislação sobre as obras efectuadas por particulares isentava a Recorrente de taxas e licenças. - DL. 445/92, Lei 29/92 e DL. 254/94.

2.- Tal legislação era, contudo, passível de discussão e interpretação.

3.- A quantia exequenda refere-se a uma taxa de 1994.

4.- Em 15/2/95 é publicado o DL. 40/95 o qual, no seu art. 29º, isenta expressamente a Recorrente de taxas e licenças por ocupação da via pública.

5.- Esse normativo é um facto superveniente em relação à data de verificação do facto que originou a tributação e que, obviamente, não podia ser alegado aquando da prática, pela CML, do acto tributário em crise e que originou a presente execução.

6.- A apreciação deste facto - a constatação da existência de uma norma exoneradora de obrigações - não implica a discussão de matéria de direito.

7.- Tanto mais que, sendo do conhecimento oficioso do Tribunal, deveria determinar a extinção da execução.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, embora não formulasse conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que a tese defendida nesta oposição tinha cabimento no disposto na al. h) do art. 286 do CPT e que, portanto, não havia razão para a rejeitar liminarmente.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Srs. Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Sr. Juiz *a quo* deu como provados os seguintes factos:

- a) Em 1995 os serviços competentes da CML procederam à liquidação da taxa de ocupação da via pública referente a barracões propriedade da oponente, destinados a guardar material necessário à implementação e conservação de infra-estruturas de comunicações colocados no Largo do Campo Pequeno, Av. 5 de Outubro / Av. de Berna e Campo Pequeno e relativa ao mês de Dezembro de 1994, no valor de 118.400\$00.
- b) Aqueles serviços notificaram a oponente para proceder ao pagamento voluntário durante o mês de Julho de 1995, vencendo-se juros de mora a partir de 1/8/95.
- c) Não tendo procedido ao seu pagamento voluntário até 31/7/95 a CML remeteu ao Tribunal recorrido, para cobrança coerciva os conhecimentos constantes de fls. 2 a 4 do processo principal:
- d) A executada foi citada em 27/11/95 para proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, tendo deduzido a presente oposição em 20/12/95.

III

Fixados os factos, vejamos o direito.

O presente recurso vem, como já se disse, de uma decisão de rejeição liminar que encontrou justificação na consideração de que a alegada isenção da Recorrente relativamente à taxa que lhe foi liquidada não podia servir de fundamento à oposição, por não fazer parte daqueles que encontram previsão no art. 286 do CPT.

Contra essa decisão se queixa a Recorrente, alegando que muito embora no momento da liquidação não houvesse previsão legal específica para a invocada isenção, certo é que ela não só já se podia retirar das leis existentes, como também foi claramente criada por diploma que posteriormente veio a ser publicado e que lhe deve ser aplicado.

E, sendo assim, conclui, o fundamento invocado nesta oposição tem integração na al. h) do n.º 1 do mencionado preceito.

A questão que aqui se coloca é, pois, a de saber se a isenção invocada no petítório como fundamento desta oposição pode, ou não, ter cobertura no citado dispositivo, nomeadamente na sua alínea h).

Reza esta alínea que pode servir de fundamento à execução fiscal "quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar 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."

É sabido que a oposição corresponde no processo tributário à função desempenhada pelos embargos de executado na jurisdição comum, pois que, quer através de um quer através do outro, o executado procura a extinção da execução contra ele intentada.

No entanto, e porque as execuções se fundam em títulos que certificam a existência de uma dívida certa, líquida e exigível - equiparada por lei às decisões com trânsito em julgado - o seu ataque só é admissível desde que se verifique algum dos fundamentos previstos no art. 286 do CPT.

Estes fundamentos constituem, assim, meios de defesa sobrantes ou residuais, visto a lei impor que a defesa do contribuinte se deve fazer, em primeira linha, no processo de impugnação e no momento em que se define o direito. Só no caso de essa defesa ser já impossível é que

se admite o uso do processo de oposição como meio de repor a legalidade, mas esse uso está dependente da ocorrência de algum dos factos previstos como seu fundamento no citado art. 286 do CPT.

Vem, todavia, sendo entendido que, à semelhança do que se dispõe na al. h) do art. 813 do CPC, também cabem na al. h) do art. 286 do CPT quaisquer factos extintivos ou modificativos da obrigação, desde que os mesmos tenham nascido posteriormente à liquidação do imposto. - vd. A.J. Sousa e J. S. Paixão, CPT, 2ª ed. pg. 578.

Dáí que, se posteriormente à definição do direito, ocorrer um facto extintivo da obrigação exequenda é lícito ao executado servir-se do processo de oposição e invocar esse facto como forma de extinguir a dívida e, conseqüentemente, a execução.

Ora a liquidação de uma taxa a um contribuinte que dela estava isento é, sem dúvida, um acto ilegal susceptível de anulação contentiosa.

Saber-se se essa ilegalidade é, ou não, integrável na mencionada al. h) e, portanto, saber-se se a mesma pode fundamentar uma oposição é matéria controversa, e a prova disso é que sobre a mesma o EMMP manifestou uma posição divergente da assumida pelo Sr. Juiz *a quo*.

É certo, como muito bem lembra o Sr. Procurador Geral no seu parecer, que um dos factos que consubstanciam a causa de pedir é posterior à liquidação da dívida e, por isso, a sua apreciação nunca poderá envolver a apreciação desta, estando, assim, respeitada uma das exigências formuladas na referida al. h).

Como também é certo que a prova da existência desse facto só se poderá fazer por prova documental, através do diploma legal invocado.

Mas o ponto é saber se essa causa, anterior ou posterior à liquidação, pode servir de fundamento à oposição, nos termos da apontada lei.

Esta é sem dúvida uma questão controversa e, por o ser, não pode sustentar um despacho de rejeição liminar, pois estes só se justificam quando existe uma posição definitiva sobre uma questão e é de todo seguro não ser admissível entendimento contrário e de, portanto, qualquer desenvolvimento posterior da lide redundar em pura perda.

Ou seja, não é certo que a alegação de uma isenção possa servir de fundamento à dedução de uma oposição, como defende o EMMP, como também não o é que não possa servir, como se defende na decisão recorrida.

Se assim é, e porque aquela é um despacho liminar de indeferimento, parece-nos de concluir que a decisão recorrida não se pode manter na ordem jurídica, já que, como se disse, tais despachos só se justificam quando não existe controvérsia sobre a questão que nos é colocada.

O que não é o caso dos autos.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a douta decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância para que se profira novo despacho liminar que não seja de indeferimento pelos motivos ora analisados.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Almeida Lopes* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Acto interno. Irrecorribilidade contenciosa. Artigos 286 n.º 4 da CR e 25 da LPTA.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que, concordando com proposta dos Serviços da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, se limita a sancionar procedimento a adoptar relativamente a pedido de reembolso de IVA integra o conceito doutrinário de "acto interno".*
- II — Os actos internos, porque destituídos de lesividade, não gozam da garantia do recurso contencioso prevista na Constituição da República e na Lei de Processo dos Tribunais Administrativos.*
- III — Uma vez que produzem apenas efeitos nas relações interorgânicas, não são, por si só, susceptíveis de afectar a esfera jurídica de terceiros.*
- IV — E esta natureza de acto interno, não lesivo e consequente e contenciosamente irrecorribil, não resulta alterada pelo facto de dele e do seu conteúdo porventura se ter dado conhecimento ao Recorrente.*

Recurso n.º 21.302. Recorrente: Sertin-Serviços Técnicos Industriais, Lda.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Sertin, Serviços Técnicos Comerciais, Limitada, nos autos convenientemente identificada interpôs o presente recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de data não apurada, mas de que diz ter tido conhecimento apenas no passado dia 10-10-96, transmitido através do ofício de fls. S - doc. n.º 1 -, e que, como deste consta, se traduziu em mero despacho de concordância com anterior proposta de um Director de Serviços da Direcção Geral das Contribuições e Impostos no sentido de condicionar a apreciação e eventual pagamento dos pedidos de reembolso de NA antes requeridos pela ora Recorrente e referentes aos períodos de 95/06T e 95/09T, nos quantitativos respectivamente de 2.227.121\$00 e 5.312.930\$00, à regularização prévia por parte da empresa Ferum - Fundação Metalúrgica de Águeda, Limitada -, das respectivas obrigações fiscais em sede de IVA, com a consequente entrega nos cofres do Estado do mesmo imposto liquidado à Requerente.

Alega em síntese e fundamentalmente que a empresa Recorrente e a referida empresa Ferum, Limitada, são pessoas colectivas com personalidade e capacidade jurídicas distintas e que, por certo por isso, uma vez que nada mais foi alegado, "... ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais não assiste o direito ou fundamento para exarar o despacho objecto do presente recurso. "

Conclui a sua petição de recurso contencioso indicando como infringidos os arts. 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 24º e 25º do CIVA.

A Autoridade Recorrida respondeu tempestivamente - art. 43 da LPTA - sustentando a legalidade do impugnado despacho e pugnando pela improcedência do presente recurso.

Para tanto aduziu, em síntese e fundamentalmente, que, em consequência de uma visita efectuada à ora Recorrente, pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, para aferir da correcção e legitimidade dos pedidos de reembolso efectuados, foi constatado existirem relações comerciais especiais entre esta e a referida Ferum, Fundação Metalúrgica de Agueda, Limitada, traduzidas, no essencial,

- na circunstância de o sócio gerente da Recorrente ser simultaneamente sócio gerente desta;

- no facto de aquela comercializar, com destino ao mercado externo, a quase totalidade dos produtos produzidos por esta;

- vender a Ferum, essencialmente, os seus produtos à ora Recorrente;

- a qual, por sua vez, adquire matérias-primas e demais produtos necessários à produção daquela, vendendo-lhos posteriormente.

E que em consequência dessas relações especiais, encontrando-se a Ferum em situação de pré-falência, com avultadas dívidas também ao Estado, não lhe interessaria ser ela própria a comercializar os seus produtos e figurar como eventual credora do imposto.

Pelo que, constituindo uma nova empresa (a ora Recorrente) que efectuasse as suas vendas para o mercado externo a situação de crédito do imposto passaria para a Recorrente, já que a dita Ferum sempre lhe liquidaria o IVA nas transacções efectuadas.

Assim, conclui, "... embora estejamos perante duas entidades juridicamente distintas, a criação da ora recorrente e as relações que se mantiveram entre ambas mais não visaram do que permitir defraudar o Estado, através do mecanismo do reembolso do IVA."

Situação que, por configurar fraude à lei e integrar também abuso de direito, nunca poderia consubstanciar violação dos invocados preceitos do Código do IVA.

Em alegações oportunamente apresentadas mantiveram as partes as posições antes sustentadas, formulando a Recorrente as pertinentes conclusões.

- Pronunciou-se depois, nos termos do art. 53 da LPTA, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, suscitando, no aliás douto parecer então emitido, a questão prévia da irrecorribilidade do acto contenciosamente impugnado - arts. 25 da LPTA e 268 n.º 4 da CR,

Por, em seu esclarecido entender, o despacho sindicado não reverter a natureza de acto com efeitos externos, designadamente na esfera jurídica da Recorrente, antes esgotando os seus efeitos no seio das relações entre os órgãos da AF - Serviços da Direcção Geral das Contribuições e Impostos e Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais - na medida em que se limitou a sancionar proposta de procedimento que estes serviços houberam por bem submeter-lhe a despacho e com a qual este concordou.

Porque assim, conclui este Magistrado, deve ser rejeitado o presente recurso, por ilegalidade da sua interposição.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem acerca da suscitada questão prévia, nada por elas foi requerido ao alegado.

Corridos, depois, os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir, desde logo e prejudicialmente da questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Questão que, adiantemo-lo desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ex.^{mo} Procurador Geral Adjunto no referido parecer, o sindicado despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de que se dá conveniente nota no officio ora junto a fls. 5 dos autos, mais não consubstancia do que despacho de mera concordância com proposta de procedimento apresentada pelo responsável dos Serviços da Direcção Geral de Contribuições e Impostos, relativamente aos reclamados reembolsos de IVA pela Recorrente.

Porque assim, este despacho, por si só, não tem, de facto, a virtualidade de produzir quaisquer efeitos jurídicos externos, designadamente na esfera jurídica da Recorrente.

Pois, limitando-se a sancionar o procedimento proposto pelos serviços da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, circunscreve os seus efeitos jurídicos apenas no estreito âmbito das relações entre aqueles órgãos da Administração Pública.

Na verdade, só um eventual acto posterior da Administração Fiscal de recusa expressa ou tácita do reclamado reembolso do IVA, porventura praticado a coberto da referida concordância, em concreto, seria susceptível de impugnação contenciosa, uma vez que, só esse, nos precisos termos dos invocados preceito legais, a saber, art. 268 n.º 4 da CR e art. 25 da LPTA, se caracterizaria, então, pela necessária lesividade, para os direitos ou interesses da Recorrente, em termos de poder ser contenciosa e eficazmente impugnado.

Com efeito e como avisadamente acentua o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, o sindicado despacho de concordância e autorização do procedimento proposto, não impondo aos serviços, como efectivamente não impõe, a obrigatoriedade de actuação conforme, sempre permitiria que, apesar e ou independentemente dele, à Recorrente viesse, porventura, a ser deferido o requerido reembolso, circunstância em que, manifesto é, não se verificaria ou ocorreria qualquer lesão dos seus direitos ou interesses.

E nem o facto-circunstância de, do referido acto, ter sido dado oportuno conhecimento ao ora Recorrente, pelos serviços da Administração Fiscal, altera a sua natureza de mero "acto interno" ou contende com a sua não lesividade e consequente irrecorribilidade contenciosa.

Aquele acto, o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais impugnado com o presente recurso contencioso, apesar de levado ao conhecimento do ora Recorrente não perde, só por isso, a sua intrínseca natureza de verdadeiro e próprio "acto interno".

E não integra consequentemente também o conceito de "acto administrativo" de que a Constituição e a Lei fazem depender a garantia do recurso contencioso.

Isso mesmo se decidiu, aliás de harmonia com jurisprudência pacífica, em recente acórdão deste STA - 1.ª Secção -, processo n.º 40848, de 10-04-97.

Em suma, o despacho contenciosamente impugnado com o presente recurso, rigorosamente interpretado, não define a posição da Administração Fiscal relativamente à pretensão de reembolso de IVA formulada pela Recorrente.

Porque assim, não é aquele despacho contenciosamente recorível - art. 25 da LPTA - e esta irrecorribilidade determina a consequente rejeição do recurso contencioso dele interposto, por manifesta ilegalidade da sua interposição, nos termos do parágrafo 4 do art. 57 do RSTA.

Termos em que, acordam em rejeitar o presente recurso contencioso.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 40.000\$00 e em 20.000\$00 a procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* (vencido de acordo com a declaração anexa). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

Votei vencido quanto à questão de recorribilidade do acto. Na verdade, ao contrário, do entendido, o acto sindicado não tem a natureza de um acto interno, de cariz instrumental, mas é um acto lesivo porquanto, segundo se depreende pela interpretação dos seus termos, para o qual este tribunal é neste recurso competente (artº 21º, nº 1 do ETAF), ele procede a uma extatuição de efeitos negativos de efeitos jurídicos, negativos (indeferimento do pedido de reembolso do IVA) na esfera juridico-patrimonial da recorrente levada a cabo pela autoridade que detém os poderes para emitir a última palavra da administração (definitividade vertical), pois o Director do SIVA apenas deterá competência própria, mas não exclusiva para a matéria.

Benjamim Rodrigues.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Condições do chamamento dos responsáveis subsidiários. Reversão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social, é uma responsabilidade subsidiária, o que significa que aqueles só poderão ser chamados ao pagamento das dívidas destas quando houver incumprimento e não houver outra forma de os credores obterem pagamento que não seja à custa do património daqueles responsáveis.*
- 2 — *A lei só permite a reversão de uma execução fundada naquela responsabilidade quando o património da sociedade se tenha inteiramente excutido (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida em bens cujo valor esteja predeterminado e estes sejam de valor inferior ao da dívida exequenda.*

Recurso n.º 21.361. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e outros; Relator: Ex.º Conselho Costa Reis.

O Representante da Fazenda Nacional inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Aveiro, que julgou procedente esta oposição com o fundamento na ilegitimidade dos oponentes, por a reversão ter sido ordenada sem que mostrassem excutidos todos os bens da sociedade originalmente devedora, dela vem interpor este recurso pedindo a sua revogação.

Rematando o seu discurso alegatório o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. - Na vigência do CPCI (art. 146) a reversão só era viável depois de ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

2. - O CPT (art. 239º, n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a "inexistência de bens" quer a "insuficiência do património do devedor."

3. - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque, em seu entender, não são a mesma coisa.

4. - O Sr. Juiz *a quo* ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor, não fez a interpretação correcta da lei -actualmente vigente.

Os recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a lei só permite a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários com o fundamento na "insuficiência do património do executado" quando houver a comprovação dessa insuficiência e esta só se alcança após a liquidação do património do devedor originário.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos. Juizes Adjuntos cumprir decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o nº 100717.3/94, um processo de execução fiscal contra "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos. SARL" para cobrança coerciva da quantia de 2.221.833\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo de fls. 65 a 72 e 91 a 122, *maxime* a cópia das certidões de relaxe de fls. 66 a 71);

b) essa execução foi instaurada com base em certidões de relaxe das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias no total acima indicado, provenientes de juros compensatórios de IVA dos meses de Junho a Novembro de 1991 (cfr. cópia das certidões de relaxe de fls. 66 a 71);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL nº 177/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a

fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi aposto na primeira folha);

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o nº 620/93 do 2º Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispôr dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, *maxime* o seu art. 6º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls., 75 a 79);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todas elas existam bens penhoradas, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em várias processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para

umentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro» (cfr. cópia da citada informação a fls. 90);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Sñrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. 177/86, de 27, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar» (cfr. cópia do despacho a fls. 91);

p) em cumprimento desse despacho, em 3 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes, «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)», seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora. a fls., 101 a 107, 108 a 114 e 115 a 121);

q) em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL. (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica afinca notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá querendo deduzir oposição, requerer e pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do ar. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)».

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 92, 95 e 98);

r) em cumprimento desses mandados. os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 94, 97 e 100);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i. a fls.2).

III

Fixados os factos é altura de analisarmos o direito.

1. - A sentença de que se recorre julgou procedente esta oposição com o fundamento de que não tendo sido "ainda vendidos os bens penhorados à sociedade originária devedora não podia a execução ter revertido contra os responsáveis subsidiários" e, nessa conformidade, considerou que estes eram partes ilegítimas e que era ilegal o despacho que ordenara a reversão contra eles.

Neste recurso defende-se que aquele julgamento é errado por os factos aqui em causa terem ocorrido já no domínio do CPT e este - ao contrário do que acontecia com o revogado CPCI - admitir a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários sem que se tenha de excutir previamente o património da sociedade originariamente devedora.

A tese do Recorrente é, pois, a de que o art. 23º, n.º 2 do CPT, ao contrário do que sucedia com o art. 146º do CPCI, permite que a execução reverta contra os responsáveis subsidiários logo que se verifique que o património da sociedade devedora é insuficiente para solver os seus débitos.

E, sendo assim, e sendo que o Sr. Juiz defendeu a sua decisão no errado convencimento de que o despacho de reversão pressupunha a excussão prévia do património da originária devedora, deve a sentença recorrida ser revogada.

A questão que reclama a nossa decisão é, assim, a de saber se a alteração trazida pelo novo CPT ao regime de reversão previsto no CPCI foi a de retirar aos responsáveis subsidiários o privilégio da excussão prévia do património da sociedade originariamente devedora e a de permitir que, independentemente dessa excussão, os mesmos pudessem ser chamados ao pagamento da quantia exequenda logo que aquele se mostrasse insuficiente para solver os seus débitos.

Vejamos, pois.

A venda ou adjudicação dos bens penhorados eram, pois, as únicas realidades a dar certeza à excussão do património do devedor originário e a poderem permitir o desencadear do mecanismo da reversão.

Tais actos eram os únicos a poderem determinar o momento em que se poderia dizer que estava verificada aquela excussão e a permitir dizer se estavam reunidos os pressupostos necessários à prolação do despacho da reversão. - vd. o já citado Ac de 8/6/88.

O direito à prévia excussão do património do devedor principal constituía, assim, um direito fundamental do responsável subsidiário que, com esse fundamento, podia obstar à penhora dos seus bens enquanto o património daquele não estivesse totalmente esgotado.

3. - O novo CPT, todavia, veio dar uma redacção diferente ao artigo correspondente àquele art. 146, de tal forma que, de acordo com o que hoje se dispõe, "o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários" não depende unicamente da "falta de bens penhoráveis, mas da "verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e do acréscido" (vd. n.º 2 do art. 239 do CPT).

De igual modo, e concordantemente, o art. 245 do mesmo diploma dispõe que "na falta ou insuficiência de bens do originário devedor a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários".

Ou seja, à luz da nova lei o regime da reversão é mais abrangente do que o previsto no art. 146º do CPCI, pois prevê que o mesmo possa operar não só quando inexistam bens penhoráveis no património do devedor (como acontecia anteriormente), mas também quando os existentes são insuficientes para a satisfação da dívida e do acrescido.

A redacção dada a tais preceitos - que são os disciplinadores das condições e do momento do chamamento dos responsáveis subsidiários ao pagamento da quantia exequenda - conduziu a que parte da doutrina e da jurisprudência viessem defender que a partir da entrada em vigor do novo CPT "a reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executado". - vd. L. Guerreiro e S. Mateus, CPT, em nota ao art. 239 e Acs. deste Tribunal de 12/2/97, Rec. n.º 21300 e de 29/4/98, Rec. n.º 21.375.

Doutrina e jurisprudências essas em que o Recorrente se revê, já que, como defende, se o legislador quis alterar a lei foi porque quis que dar um novo conteúdo ao regime da reversão, que esse novo conteúdo foi no sentido da transcrita anotação e que essa vontade tem de ser respeitada.

Vejamos, pois, se assim é.

4. - Não há dúvida que a primeira constatação que se recolhe da leitura do novo texto legal e da sua comparação com o revogado art. 146º do CPCI é a de que as suas redacções não são coincidentes e que essa diferente redacção sugere que o legislador quis dar um novo conteúdo ao regime da responsabilidade subsidiária, de forma a acabar com a obrigatoriedade da excussão prévia do património do devedor como condição da reversão.

Se essa não tivesse sido a intenção do legislador, parece poder pensar-se que não haveria razões que justificassem a alteração do novo texto legal.

E se assim foi, isto é, se o legislador quis modificar os pressupostos da reversão contra os responsáveis subsidiários de modo a reforçar a sua garantia de cobrança das dívidas exequendas, não há dúvida de que essa vontade deve ser respeitada.

Só que essa interpretação literal esbarra contra princípios fundamentais da responsabilidade de que falamos, o que nos deve levar a não cingirmos a nossa interpretação à letra da lei, "mas a reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições do tempo em que é aplicada". - vd. art. 9º, n.º 1 do C. Civil.

Na verdade, e como é sabido, a responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social é, face ao que se dispõe nos arts. 16º do CPCI, 13º do DL 103/80, único do DL 68/87 e no art. 13º do CPT, uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade.

Isso significa que aqueles responsáveis apenas poderão ser chamados ao referido pagamento quando as sociedades originariamente devedoras não cumprirem, voluntária ou coercivamente, a sua obrigação de pagamento e as dívidas que se executam não encontrem outra forma de serem pagas que não seja à custa do património daqueles responsáveis.

Faz, assim, parte da essência jurídica da responsabilidade subsidiária a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação ao respon-

sável subsidiário enquanto não houver certeza de que as forças do originário devedor são insuficientes para o cumprimento da obrigação.

Se assim é teremos de concluir que enquanto não se der a excussão do património do primeiro responsável não se poderá chamar ao pagamento das dívidas deste o responsável subsidiário,

De contrário essa responsabilidade subsidiária passaria a ser uma responsabilidade solidária, ficando o segundo devedor em plano de igualdade com o devedor principal e passaria a poder chamar-se, simultânea e conjuntamente, o devedor principal e o responsável subsidiário ao cumprimento integral das dívidas exequendas. - vd. art. 497º do C. Civil.

Ora a Lei não quis isso e, porque o não quis, é que, como decorre dos citados dispositivos, sempre estabeleceu para os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada um regime de responsabilidade subsidiária e não um regime de responsabilidade solidária.

O exposto evidencia, só por si, que a interpretação literal do n.º 2 do citado art. 239º do CPT defendida pelo Recorrente - de acordo com a qual é admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários ainda antes de excutido o património do devedor principal, para tanto bastando que este se mostre insuficiente para o pagamento das dívidas - é conflituante com o disposto nos referidos preceitos, visto transformarem solidária uma responsabilidade que a lei quis subsidiária.

Ou seja, uma tal interpretação viola o disposto na citada legislação. E este conflito entre normas impõe que, em obediência ao disposto no art. 9º, n.º 1 do CC, se proceda a uma interpretação que recorrendo a outros elementos para além da letra da lei, permita conciliar as normas conflituantes, o que no presente vale por dizer que se harmonize o que se dispõe no art. 239º, n.º 2 com as regras dos referidos diplomas, visto a força jurídica e o valor legal de todas elas ser igual.

5. - Já se sabe que o n.º 2 do art. 239º do CPT permite o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários pela dívida exequenda quando se verifique uma de duas circunstâncias:

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor originário;
- b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida e do acrescido.

A lei admite, assim, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não só quando no património do devedor originário já não existirem bens, mas também quando os bens existentes sejam insuficientes para o pagamento da quantia exequenda.

No tocante à interpretação do primeiro daqueles requisitos nenhuma dúvida se pôde dada a clareza da situação.

Na verdade, de acordo com o que se dispõe na primeira daquelas alíneas a reversão só pode ter lugar quando houver a certeza de que o património do originário devedor já se esgotou e que este não dispõe de quaisquer bens susceptíveis de responderem pelo pagamento da dívida.

Só então, isto é, só havendo a certeza de que o devedor não tem bens que possam responder pelo pagamento da dívida é que se preenche o requisito referido na antecedente al. a) e se justifica o despacho de reversão.

Dito de outro modo, só colhida a certeza que o património do primeiro devedor está esgotado é que tem apoio legal a chamada do responsável subsidiário ao pagamento da dívida.

As dúvidas surgem quando se tem de interpretar o conteúdo do que se dispõe na mencionada al. b) e se tem de definir o que se deve enten-

der por "insuficiência do património do devedor" e determinar quando é que esse requisito se mostra preenchido.

Com efeito, avaliar se bens penhorados são, ou não, suficientes para pagar a quantia exequenda é sempre um juízo subjectivos, como tal, falível, pelo que nada de mais natural que se cometa um erro na formulação desse juízo, por melhores que sejam as colaborações que para ele concorram.

Dai que a resposta às dúvidas que se põem nessa formulação terão de convergir numa evidência: a de que a falada reversão só tem base legal quando - à semelhança do que acontece com o primeiro dos apontados requisitos - houver a certeza de que o património da executada é insuficiente para solver os seus débitos.

Não basta, assim, a formulação de um juízo de valor que conclua pela manifesta insuficiência do património do executado para solver a quantia exequenda.

É necessário que se formule um juízo de certeza, que haja a certeza dessa insuficiência.

E quando é que isso acontece ?

Quando os únicos bens existentes no património do devedor sejam em dinheiro, em créditos de quantias em dinheiro ou em títulos de créditos e a penhora recair sobre eles, - vd. arts. 306º, 307º, 309º, 310º, 311º e 312º do CPT. - isto é, bens cujo valor seja certo e que não dependa de avaliação.

Na verdade, recaindo a penhora unicamente em bens dessa natureza é possível saber depois de a mesma realizada não só se o património do devedor esgotou as suas possibilidades de pagamento, mas também qual a medida exacta da parte da dívida que, apesar da penhora, ficará por pagar.

São essas as circunstâncias em que, apesar o património do devedor principal não estar executado, é possível reverter a execução contra o responsável subsidiário.

Está, assim, encontrado o campo de aplicação da al. b) - do n.º 2 do art. 239º do CPT.

6. - E esta interpretação permite resolver duas dificuldades que seriam inultrapassáveis se aderissemos à tese propugnada pelo Recorrente.

Com efeito, garantindo a lei ao revertido a possibilidade de pagar a dívida por que é responsável sem juros de mora nem custas, desde que esse pagamento se faça no prazo previsto para a oposição - art. 246º, n.º 3 do CPT - é imprescindível saber, no momento em que a reversão é ordenada, qual a parte exacta da dívida exequenda que compete ao revertido pagar, pois só assim este poderá aproveitar daquele benefício. - vd. Ac deste Tribunal de 29/4/98, Rec. n.º 21.381 e de 6/5/98 Rec. n.º 21.374.

Ou seja, no momento em que se notifica o revertido para pagar é necessário informá-lo do exacto montante que lhe cabe nesse pagamento.

Ora se se desconhecer o valor dos bens penhorados não se saberá qual o montante que o revertido tem de pagar e, desconhecendo-se esse valor, como é que esse pagamento poderá ser feito ?

Mas outra dificuldade surge se o entendimento a dar ao referido art. 239 não for aquele que aqui se defende.

Na verdade, se a execução reverter contra o responsável subsidiário e os bens deste forem penhorados a execução prosseguirá simultaneamente contra este e contra o executado principal respondendo todos os bens penhorados pelo pagamento da dívida, visto ser ilegal que reali-

zada a penhora a execução prossiga apenas para venda dos bens do devedor principal ficando os pertencentes ao responsável subsidiário numa espécie de reserva. Se assim fosse estaríamos na presença de um "arresto processual preventivo" sem qualquer cobertura legal. - vd Ac desde Tribunal de 28/4/98, Rec. 21.834.

Imaginemos que chegada a fase da venda só os bens penhorados ao revertido obtinham propostas. Pergunta-se: nessa situação como proceder? Vender-se-iam apenas os bens do revertido ou suspender-se-ia essa venda e marcar-se-ia novo dia para a venda dos bens do devedor principal (art. 323º do CPT)? E, vendendo-se tais bens que se faria aos bens do devedor originário se o produto realizado nessa venda fosse suficiente para pagar a quantia exequenda? E como seria possível não os vender se os mesmos foram postos à venda?

E como seria possível colocar no mesmo nível de responsabilidade dois sujeitos que a lei quis que respondem em níveis diferentes? Mais, como será possível satisfazer a dívida exequenda à custa do património do responsável subsidiário deixando de fora o pertencente ao executado principal?

As dúvidas que se colocaram são suficientemente impressivas e bem demonstrativas de que a interpretação propugnada pelo Recorrente não se mostra a melhor, pois que sendo meramente literal viola os princípios da responsabilidade subsidiária acima expostos.

Dai que não possa ser acolhida.

O que fica dito permite-nos concluir com segurança que a reversão contra os responsáveis subsidiários por dívidas de sociedades de responsabilidade limitada só é legal quando o património da devedora originária se tenha excutido (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida exclusivamente em bens desta cujo valor esteja predeterminado e seja inferior ao da dívida exequenda (al. b) do apontado preceito).

Aplicando os princípios expostos à facticidade emergente do probatório de imediato se conclui que o Sr. Juiz *a quo* andou bem quando julgou esta oposição procedente, visto que o património penhorado à executada originária não era constituído por bens de valor predeterminado e ainda não fora ainda vendido, pelo que não havia a certeza que o mesmo fosse insuficiente para pagar a quantia exequenda.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (com a declaração de voto escrita no processo 21.377). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Responsabilidade subsidiária. Condições do chamamento dos responsáveis subsidiários. Reversão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social, é uma responsabilidade subsidiária, o que significa que aqueles só poderão ser chamados ao pagamento das dívidas destas quando houver incumprimento e não houver outra forma de os credores obterem pagamento que não seja à custa do património daqueles responsáveis.*
- 2 — *A lei só permite a reversão de uma execução fundada naquela responsabilidade quando o património da sociedade se tenha inteiramente executido (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida em bens cujo valor esteja predeterminado e estes sejam de valor inferior ao da dívida exequenda.*

Recurso n.º 21.377. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

O Representante da Fazenda Nacional inconformado com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgou procedente esta oposição com fundamento na ilegitimidade dos oponentes, por a reversão ter sido ordenada sem que mostrassem executido todos os bens da sociedade originalmente devedora, dela vem interpor este recurso pedindo a sua revogação. Rematando o seu discurso alegatório o Recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. - Na vigência do CPCI (art. 146) a reversão só era viável depois de deter procedido à liquidação de bens do património do devedor originário.

2. - O CPT (art. 239º, n.º 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens” que a insuficiência do património do devedor.”

3. - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque, em seu entender, não são a mesma coisa.

4. - O Sr. Juiz *a quo* ao julgar procedente a oposição, por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor, não fez a interpretação correcta da lei actualmente vigente.

Os recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado.

O Ilustre Magistrado de Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a lei só permite a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários com o fundamento na “insuficiência do património do executado” quando houver comprovação dessa insuficiência e esta só se alcança após a liquidação do património do devedor originário.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o n.º 100423.9/94, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto &

Filhos, S.A.R.L.” para cobrança coerciva da quantia de 6.984.256\$00 e acrescido (cfr. cópia da capa desse processo e de diversas partes do mesmo, de fls. 65 e 66 e 85 a 116, *maxime* a cópia da certidão de dívida de fls. 66);

b) essa execução foi instaurada com base numa certidão de dívida da qual aquela sociedade consta como devedora da quantia acima indicada. proveniente de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora de diversos meses do ano de 1993 (cfr. cópia da certidão a fls. 66);

c) contra a Executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00 (cfr. cópia de uma relação desses processos de execução fiscal a fls. 61 e informação de fls. 62/64);

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da Executada (cfr. a mesma informação de fls. 62/64);

e) tais bens ainda não foram vendidos (cfr. ainda a mesma informação de fls. 62/64);

f) em 9 de Julho de 1993 a Executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n.º 77/86, de 2 de Julho (cfr. cópia da respectiva p.i. a fls. 46 a 55 e do carimbo de entrada que lhe foi apostado na primeira folha).

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n.º 620/93 do 2.º Juízo Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo (cfr. cópia da acta da reunião da assembleia de credores e da sentença que homologou a respectiva deliberação a fls. 56 a 60);

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida (cfr. a referida cópia);

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994 os Oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da Executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h) (cfr. cópias da referida escritura e do documento anexo que a integra, a fls. 15 a 19 e 20 a 28, respectivamente);

j) nos termos do mesmo acordo, os Oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas (cfr. a cópia do acordo de fls. 20 a 28, *maxime* o seu art. 6.º);

l) ainda nos termos do mesmo acordo, os Oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos

para partilha da herança supra-referida (cfr. ainda a cópia do mesmo acordo, bem como cópia das referidas procaurações, a fls. 29 a 34);

m) em 31 de Outubro de 1994 a Executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL nº 225/94 (cfr. cópia do requerimento de fls. 70 a 74);

n) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento na qual se deixou escrito:

«(...)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Proc. de Exec. Fiscal, por dívidas de IVA., CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem presentemente a largos milhares de contos:

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos:

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e conseqüentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o nº 2 do art. 4º do Dec. Lei 225/94 de 5 de Setembro»

(cfr. cópia da citada informação a fls. 85);

o) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o Chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

« - Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Sñrs. Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco de Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

- A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos. SA" possui bens os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém e, tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL. 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública.

- Assim, e após penhora de bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar»

(cfr. cópia do despacho a fls. 86);

p) em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º Oponentes «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto e que é constituída pelos seguintes bens: (...)), seguindo-se a des-

crição dos bens que constituem aquela herança (cfr. cópia dos referidos autos de penhora. a fls. 96 a 102, 103 a 109 e 110 a 116);

q) em 1 5 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora Oponentes nos seguintes termos:

«(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL, (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do C.P.T. (sem juros nem custas)»

(cfr. cópias dos citados mandados a fls. 87, 90 e 93);

r) em cumprimento desses mandados, os Oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte (cfr. cópias das respectivas certidões a fls. 89, 92 e 95);

s) a presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995 (cfr. carimbo de entrada apostado na primeira folha da p.i., a fls. 2).

III

Fixados os factos é altura de analisarmos o direito.

I. - A sentença de que se recorre julgou procedente esta oposição com o fundamento de que não tendo sido "ainda vendidos os bens penhorados à sociedade originária devedora não podia a execução ter revertido contra os responsáveis subsidiários" e, nessa conformidade, considerou que estes eram partes ilegítimas e que era ilegal o despacho que ordenara a reversão contra eles.

Neste recurso defende-se que aquele julgamento é errado por os factos aqui em causa terem ocorrido já no domínio do CPT e este - ao contrário do que acontecia com o revogado CPCI - admitir a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários sem que se tenha de excutir previamente o património da sociedade originariamente devedora.

A tese do Recorrente é, pois, a de que o art. 239º, n.º 2 do CPT, ao contrário do que sucedia com o art. 146º do CPCI, permite que a execução reverta contra os responsáveis subsidiários logo que se verifique que o património da sociedade devedora é insuficiente para solver os seus débitos.

E, sendo assim, e sendo que o Sr. Juiz defendeu a sua decisão no errado convencimento de que o despacho de reversão pressupunha a excussão prévia do património da originária devedora, deve a sentença recorrida ser revogada.

A questão que reclama a nossa decisão é, assim, a de saber se a alteração trazida pelo novo CPT ao regime de reversão previsto no CPCI foi a de retirar aos responsáveis subsidiários o privilégio da excussão prévia do património da sociedade originariamente devedora e a de permitir que, independentemente dessa excussão, os mesmos pudessem ser chamados ao pagamento da quantia exequenda logo que aquele se mostrasse insuficiente para solver os seus débitos.

Vejamos, pois.

2. - O art. 146º do revogado CPCI prescrevia que a execução fiscal poderia reverter contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda “na falta de bens penhoráveis” da originária devedora.

Tratava-se de um preceito de natureza substantiva que fixava os pressupostos em que assentava a responsabilidade subsidiária e que previa as condições em que ela podia operar.

E, com base nele, era unanimemente considerado não ser lícito ao credor desencadear o mecanismo da reversão e pretender pagar-se à custa do património do responsável subsidiário enquanto o património do originário devedor não se tivesse esgotado e essa exaustão não estivesse demonstrada no processo. A prévia excussão do património do devedor era, assim, tida como condição necessária da reversão e como um privilégio daquele. - vd. Acs. deste Tribunal de 27/9/95, Ap. ao Diário da República de 30/9/97, pg. 809, de 6/3/96, Rec. n.º 15.866 e de 12/2/98, Rec. n.º 21.383 e A. J. Sousa e J. S. Paixão, CPCI Anotado, notas ao art. 146.

Com base em tal norma os responsáveis subsidiários eram vistos como fiadores legais dos originários devedores que, por isso, só podiam ser chamados ao pagamento das dívidas destes quando se mostrasse excutido o património do devedor. - vd. Cardoso da Costa, “Curso de Direito Fiscal”, pg. 285 e segs. e, entre outros, os Acs. deste Tribunal de 8/6/88, in AD. 322/1241 e de 6/3/96, Rec. n.º 15866.

Não bastava, assim, como pressuposto da reversão, a penhora de todo o património do devedor originário, uma vez que se entendia que aquele não ficava esgotado com a realização da penhora (visto o devedor continuar proprietário dos bens, apesar dela), sendo necessária também a sua venda ou adjudicação.

Deste modo, e enquanto essa venda ou adjudicação não se concretizassem, não se poderia saber se os bens penhorados bastavam, ou não, para pagar a dívida exequenda e em que medida é que se traduzia a sua eventual insuficiência. Ou seja, até à realização desses actos não se poderia afirmar com segurança que o credor não tinha uma garantia de pagamento através do património do devedor.

A venda ou adjudicação dos bens penhorados eram, pois, as únicas realidades a dar certeza à excussão do património do devedor originário e a poderem permitir o desencadear do mecanismo da reversão.

Tais actos eram os únicos a poderem determinar o momento em que se poderia dizer que estava verificada aquela excussão e a permitir dizer se estavam reunidos os pressupostos necessários à prolação do despacho da reversão. - vd o já citado Ac de 8/6/88.

O direito à prévia excussão do património do devedor principal constituía, assim, um direito fundamental do responsável subsidiário que, com esse fundamento, podia obstar à penhora dos seus bens enquanto o património daquele não estivesse totalmente esgotado.

3. - O novo CPT, todavia, veio dar uma redacção diferente ao artigo correspondente àquele art. 146, de tal forma que, de acordo com o que hoje se dispõe, “o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários” não depende unicamente da “falta de bens penhoráveis”, mas da “verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ;
- b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e do acrescido” (vd. n.º 2 do art. 239 do CPT).

De igual modo, e concordantemente, o art. 245 do mesmo diploma dispõe que “na falta ou insuficiência de bens do originário devedor a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários”.

Ou seja, à luz da nova lei o regime da reversão é mais abrangente do que o previsto no art. 146º do CPCI, pois prevê que o mesmo possa operar não só quando inexistam bens penhoráveis no património do devedor (como acontecia anteriormente), mas também quando os existentes são insuficientes para a satisfação da dívida e do acrescido.

A redacção dada a tais preceitos - que são os disciplinadores das condições e do momento do chamamento dos responsáveis subsidiários ao pagamento da quantia exequenda - conduziu a que parte da doutrina e da jurisprudência viessem defender que a partir da entrada em vigor do novo CPT “a reversão pode ocorrer em caso de mera insuficiência dos bens para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não sendo necessária a liquidação, na execução fiscal, de todo o activo do executado”. - vd. L. Guerreiro e S. Mateus, CPT, em nota ao art. 239 e Acs. deste Tribunal de 12/2/97, Rec. n.º 21300 e de 29/4/98, Rec. n.º 21.375.

Doutrina e jurisprudências essas em que o Recorrente se revê, já que, como defende, se o legislador quis alterar a lei foi porque quis que dar um novo conteúdo ao regime da reversão, que esse novo conteúdo foi no sentido da transcrita anotação e que essa vontade tem de ser respeitada.

Vejamos, pois, se assim é.

4. - Não há dúvida que a primeira constatação que se recolhe da leitura do novo texto legal e da sua comparação com o revogado art. 146º do CPCI é a de que as suas redacções não são coincidentes e que essa diferente redacção sugere que o legislador quis dar um novo conteúdo ao regime da responsabilidade subsidiária, de forma a acabar com a obrigatoriedade da excussão prévia do património do devedor como condição da reversão.

Se essa não tivesse sido a intenção do legislador, parece poder pensar-se que não haveria razões que justificassem a alteração do novo texto legal.

E se assim foi, isto é, se o legislador quis modificar os pressupostos da reversão contra os responsáveis subsidiários de modo a reforçar a sua garantia de cobrança das dívidas exequendas, não há dúvida de que essa vontade deve ser respeitada.

Só que essa interpretação literal esbarra contra princípios fundamentais da responsabilidade de que falamos, o que nos deve levar a não cingirmos a nossa interpretação à letra da lei, “mas a reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições do tempo em que é aplicada”. - vd. art. 9º, n.º I do C. Civil.

Na verdade, e como é sabido, a responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas destas, sejam elas de impostos ou de contribuições à Segurança Social é, face ao que se dispõe nos arts. 16º do CPCI, 13º do DL 103/80, único do DL 68/87 e no art. 13º do CPT, uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade.

Isto significa que aqueles responsáveis apenas poderão ser chamados ao referido pagamento quando as sociedades originariamente devedoras não cumprirem, voluntária ou coercivamente, a sua obrigação de pagamento e as dívidas que se executam não encontrem outra

forma de serem pagas que não seja à custa do património daqueles responsáveis.

Faz, assim, parte da essência jurídica da responsabilidade subsidiária a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação ao responsável subsidiário enquanto não houver certeza de que as forças do originário devedor são insuficientes para o cumprimento da obrigação.

Se assim é teremos de concluir que enquanto não se der a excussão do património do primeiro responsável não se poderá chamar ao pagamento das dívidas deste o responsável subsidiário.

De contrário essa responsabilidade subsidiária passaria a ser uma responsabilidade solidária, ficando o segundo devedor em plano de igualdade com o devedor principal e passaria a poder chamar-se, simultânea e conjuntamente, o devedor principal e o responsável subsidiário ao cumprimento integral das dívidas exequendas. - vd. art. 497º do C. Civil.

Ora a Lei não quis isso e, porque o não quis, é que, como decorre dos citados dispositivos, sempre estabeleceu para os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada um regime de responsabilidade subsidiária e não um regime de responsabilidade solidária.

O exposto evidencia, só por si, que a interpretação literal do n.º 2 do citado art. 239º do CPT defendida pelo Recorrente - de acordo com a qual é admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários ainda antes de executado o património do devedor principal, para tanto bastando que este se mostre insuficiente para o pagamento das dívidas - é conflituante com o disposto nos referidos preceitos visto transformar em solidária uma responsabilidade que a lei quis subsidiária.

Ou seja, uma tal interpretação viola o disposto na citada legislação.

E este conflito entre normas impõe que, em obediência ao disposto no art. 9º, n.º 1 do CC, se proceda a uma interpretação que recorrendo a outros elementos para além da letra da lei, permita conciliar as normas conflituantes, o que no presente vale por dizer que se harmonize o que se dispõe no art. 239º, n.º 2 com as regras dos referidos diplomas, visto a força jurídica e o valor legal de todas elas ser igual.

5. - Já se sabe que o n.º 2 do art. 239º do CPT permite o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários pela dívida exequenda quando se verifique uma de duas circunstâncias

- a) inexistência de bens penhoráveis do devedor originário;
- b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida e do acrescido.

A lei admite, assim, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não só quando no património do devedor originário já não existirem bens, mas também quando os bens existentes sejam insuficientes para o pagamento da quantia exequenda.

No tocante à interpretação do primeiro daqueles requisitos nenhuma dúvida se põe dada a clareza da situação.

Na verdade, de acordo com o que se dispõe na primeira daquelas alíneas a reversão só pode ter lugar quando houver a certeza de que o património do originário devedor já se esgotou e que este não dispõe de quaisquer bens susceptíveis de responderem pelo pagamento da dívida.

Só então, isto é, só havendo a certeza de que o devedor não tem bens que possam responder pelo pagamento da dívida é que se preenche o requisito referido na antecedente al. a) e se justifica o despacho de reversão.

Dito de outro modo, só colhida a certeza que o património do primeiro devedor está esgotado é que tem apoio legal a chamada do responsável subsidiário ao pagamento da dívida.

As dúvidas surgem quando se tem de interpretar o conteúdo do que se dispõe na mencionada al. b) e se tem de definir o que se deve entender por "insuficiência do património do devedor" e determinar quando é que esse requisito se mostra preenchido.

Com efeito, avaliar se bens penhorados são, ou não, suficientes para pagar a quantia exequenda é sempre um juízo subjectivo e, como tal, falível, pelo que nada de mais natural que se cometa um erro na formulação desse juízo, por melhores que sejam as colaborações que para ele concorram.

Daí que a resposta às dúvidas que se põem nessa formulação terão de convergir numa evidência: a de que a falada reversão só tem base legal quando - à semelhança do que acontece com o primeiro dos apontados requisitos - houver a certeza de que o património da executada é insuficiente para solver os seus débitos.

Não basta, assim, a formulação de um juízo de valor que conclua pela manifesta insuficiência do património do executado para solver a quantia exequenda.

É necessário que se formule um juízo de certeza que haja a certeza dessa insuficiência.

E quando é que isso acontece ?

Quando os únicos bens existentes no património do devedor sejam em dinheiro, em créditos de quantias em dinheiro ou em títulos de créditos e a penhora recair sobre eles. - vd. arts. 306º, 307º, 309º, 310º, 311º e 312º do CPT. - isto é, bens cujo valor seja certo e que não dependa de avaliação.

Na verdade, recaindo a penhora unicamente em bens dessa natureza é possível saber depois de a mesma realizada não só se o património do devedor esgotou as suas possibilidades de pagamento, mas também qual a medida exacta da parte da dívida que, apesar da penhora, ficará por pagar.

São essas as circunstâncias em que, apesar o património do devedor principal não estar executado, é possível reverter a execução contra o responsável subsidiário.

Está, assim, encontrado o campo de aplicação da al. b) do n.º 2 do art. 239º do CPT.

6. - E esta interpretação permite resolver duas dificuldades que seriam inultrapassáveis se aderissemos à tese propugnada pelo Recorrente.

Com efeito, garantindo a lei ao revertido a possibilidade de pagar a dívida por que é responsável sem juros de mora nem custas, desde que esse pagamento se faça no prazo previsto para a oposição - art. 246º, n.º 3 do CPT - é imprescindível saber, no momento em que a reversão é ordenada, qual a parte exacta da dívida exequenda que compete ao revertido pagar, pois só assim este poderá aproveitar daquele benefício. - vd. Ac deste Tribunal de 29/4/98, Rec. n.º 21.381 e de 6/5/98.

Ou seja, no momento em que se notifica o revertido para pagar é necessário informá-lo do exacto montante que lhe cabe nesse pagamento.

Ora se se desconhecer o valor dos bens penhorados não se saberá qual o montante que o revertido tem de pagar e, desconhecendo-se esse valor, como é que esse pagamento poderá ser feito ?

Mas outra dificuldade surge se o entendimento a dar ao referido art.239 não for aquele que aqui se defende.

Na verdade, se a execução reverter contra o responsável subsidiário e os bens deste forem penhorados a execução prosseguirá simultaneamente contra este e contra o executado principal respondendo todos os bens penhorados pelo pagamento da dívida, visto ser ilegal que realizada a penhora a execução prossiga apenas para venda dos bens do devedor principal ficando os pertencentes ao responsável subsidiário numa espécie de reserva. Se assim fosse estaríamos na presença de um "arresto processual preventivo" sem qualquer cobertura legal. - vd Ac deste Tribunal de 28/4/98, Rec. 21.834.

Imaginemos que chegada a fase da venda só os bens penhorados ao revertido obtinham propostas. Pergunta-se: nessa situação como proceder? Vender-se-iam apenas os bens do revertido ou suspender-se-ia essa venda e marcar-se-ia novo dia para a venda dos bens do devedor principal (art. 323º do CPT)? E, vendendo-se tais bens que se faria aos bens do devedor originário se o produto realizado nessa venda fosse suficiente para pagar a quantia exequenda? E como seria possível não os vender se foi marcada data para essa finalidade e os mesmos foram efectivamente postos à venda?

E como seria possível colocar no mesmo nível de responsabilidade dois sujeitos que a lei quis que respondem em níveis diferentes? Mais, como será possível satisfazer a dívida exequenda à custa do património do responsável subsidiário deixando de fora o pertencente ao executado principal?

As dúvidas que se colocaram são suficientemente impressivas e bem demonstrativas de que a interpretação propugnada pelo Recorrente não se mostra a melhor, pois que sendo meramente literal viola os princípios da responsabilidade subsidiária acima expostos.

Daí que não possa ser acolhida.

O que fica dito permite-nos concluir com segurança que a reversão contra os responsáveis subsidiários por dívidas de sociedades de responsabilidade limitada só é legal quando o património da devedora originária se tenha executado (al. a) do art. 239º do CPT), ou quando a penhora incida exclusivamente em bens desta cujo valor esteja predeterminado e o seu valor global seja inferior ao da dívida exequenda (al. b) do apontado preceito).

Aplicando os princípios expostos à factualidade emergente do probatório, de imediato se conclui que o Sr. Juiz *a quo* andou bem quando julgou esta oposição procedente, com o fundamento na ilegitimidade dos oponentes, visto que o património penhorado à executada originária não era constituído por bens de valor predeterminado e ainda não fora ainda vendido, pelo que não havia a certeza que o mesmo fosse insuficiente para pagar a quantia exequenda.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a doutra decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Costa Reis* (relator). — *Benjamin Rodrigues* — *Ernâni Figueiredo* (com a declaração de voto seguinte: não se tendo concretamente fixado a (in)suficiência patrimonial da devedora originária não é possível determinar o sentido jurídico da decisão, pelo que me decidiria pela revogação da sentença e ampliação da matéria de facto em função daquela (in)suficiência patrimonial.)

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - artigo 32 n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167 do CPT.*
- II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 21.456. Recorrente: Augusto Antenor R. Soares Alves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves, nos autos convenientemente identificado, não se tendo conformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedente a oposição que oportunamente deduzira à execução fiscal a correr termos originariamente contra “ Construções Mecânicas Soares Alves & C.ª Limitada”, para cobrança coerciva da quantia de 7.243.022\$00 referente a dívida de IVA dos anos de 1987 a 1990 e que contra o ora Recorrente fora, entretanto, mandada reverter, na qualidade de responsável subsidiário, nos termos do n.º 4 do art. 241 do CPT, dela interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, pugnando pela revogação do decidido e pela consequente procedência da oposição deduzida, formulando, para tanto, 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 55 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 pertenciam na herança de seu pai.*
- 4. Apesar disso, na execução manteve-se a penhora do quinhão hereditário.*
- 5. A penhora só se considera efectuada com a citação do oponente, pois só nessa data ele toma conhecimento da penhora do quinhão hereditário.*
- 6. E isto em obediência ao artigo 862º do CPC.*

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 nesse 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 1.277º, vendido em 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 nos diz expressamente o artigo 315ª alínea d) do CPT, norma que só aparece com o Decreto-Lei 154/91 de 23 de Abril.

13. É que veio acabar com toda a polémica até aí existente.

14. Norma que já estava implícita no artigo 842º n.º 2 do CPC de 1939, eliminada em 1967 pelo Decreto-Lei 47.690, mas que, por conter matéria de direito substantivo, passou para o artigo 823º do Código Civil de 1966.

15. D artigo 819º do Código Civil não vai contra esta solução, pois ele 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 converteu-se automaticamente na penhora dos bens com que a quota foi preenchida.

17. É no mesmo sentido a alínea c) do artigo 315º do CPT, ao estipular que, havendo inventário judicial a correr, 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 alínea h) do n.º 1 do artigo 286º do CPT.

19. Violou, por isso, o Meritíssimo Juiz com a sentença proferida, entre outros, os artigos 862º do CPC, o artigo 823º do Código Civil e os artigos 286º n.º 1 alínea h) e 315ª alínea d), ambos do CPT.

Contra-alegou também atempadamente a Fazenda Pública, ora Recorrida, sustentando o acerto e irrepreensibilidade da sindicada decisão, com base no sufragado entendimento de que não ocorre fundamento de oposição à execução uma vez que, alega, "... a penhora efectuada recaiu sobre um bem do executado ora recorrente - o quinhão hereditário - concretizando-se, por força de conversão automática, sobre os bens com que o quinhão hereditário veio a ser preenchido: ...", já que "A penhora do quinhão hereditário... foi efectuada em data anterior à outorga da partilha judicial da herança;...".

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência deste STA, em razão da hierarquia, com base na circunstância de o ora Recorrente ter levado às conclusões das suas alegações factos que na decisão impugnada não foram dados como provados e que consequentemente nela não foram também considerados.

Porque assim, sustenta dever entender-se que o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito - arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT -, facto que, de harmonia com a jurisprudência pacífica e uniforme deste Tribunal Superior, determina a sua incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Ordenado depois o cumprimento do disposto no art. 704.º do CPC sem que nada tivesse sido requerido ou alegado e corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Desde logo e em primeiro lugar, prejudicialmente, da questão suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, isto é, da questão da competência em razão da hierarquia.

Uma vez que, integrando a *competência em razão da hierarquia* pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública, é do conhecimento oficioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - cfr. arts. 2 e 3 da LPTA e 5 do ETAF e 45 n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder.

Com efeito, vistos os autos e compulsada a matéria de facto neles fixada, seriada nas alíneas a) a j) do ponto 2.1 da sindicada sentença, que aqui se dá por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais, impõe-se, na verdade, concluir que o Recorrente, nas douts alegações e conclusões do presente recurso, suscita invocando factos que, porque não levados ao probatório da impugnada decisão, nela não foram naturalmente ponderados ou considerados.

Atente-se, para tanto, no conteúdo das conclusões 1.ª, 2.ª, 9.ª e 10.ª das alegações de recurso, onde o Recorrente invoca inequivocamente matéria de facto que na decisão ora em crise não foram dados como provados, nem consequentemente foram nela ponderados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. -, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito,

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º.

Dai que e consonantemente se estabeleça também no art. 167 do CPT que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

E este Supremo Tribunal vem entendendo, na verdade, pacífica e constantemente, que, aferindo-se a competência pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida,

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, como aliás douctamente evidencia também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, a apreciação da eventual atendibilidade e pertinência dos factos invocados pelo Recorrente,

Pois que esta apreciação envolve já juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

(Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.)

Impõe-se, conseqüentemente, concluir que, face ao disposto nos invocados preceitos legais, se verifica ocorrer, na verdade, a invocada excepção da incompetência em razão da hierarquia, questão que obsta ao conhecimento do mérito do presente recurso.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos supra-referidos preceitos legais, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, suscitando questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa,

Importa agora concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência em razão da hierarquia desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, para conhecer do presente recurso, e definida antes, para tanto, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo,

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância e atendibilidade dos factos agora alegados para a decisão de mérito, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art.º 47, n.º 3, do CPT, indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.ºe 18.ºda Tabela de Custas, e arts. 121.ºe 122.ºda L.P.T.A.).

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Costa Reis*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Fundamentos de oposição à execução. Acção de recuperação de empresas

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os fundamentos da oposição à execução fiscal são os taxativamente indicados no artº 286º nº 1 do Código de Processo Tributário;*
- II — *Não é fundamento legal de oposição à execução fiscal a prolação do despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação de empresa, a que se refere o artº 264º, nº 1, do mesmo Código de Processo Tributário;*
- III — *O efeito desse despacho é a suspensão da execução e não a sua extinção.*

Recurso n.º 21.808; Recorrente: MAIAPORCE — Fábrica de Porcelanas da Maia L^{da}, Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Consº Dr. Almeida Lopes

Com fundamento no facto de ter requerido processo especial de recuperação de empresas a protecção de credores, no qual foi proferido o despacho de prosseguimento, pelo que deviam ficar logo suspensas todas as acções executivas contra si instauradas, incluindo a execução Fiscal n.º 1805-95/102164.8, que corria termos pela 1ª Repartição de Finanças da Maia, a executada MAIAPORCE — Fábrica de Porcelana da Maia, Ld^a, com sede no Lugar de S. Frutuoso, Folgosa, Maia, deduziu oposição à mesma execução fiscal e pediu que a mesma fosse extinta.

Por sentença de fls. 50 a 55, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, julgou a oposição improcedente, fundamentalmente pelo facto de não ter sido alegado qualquer fundamento legal de oposição.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a oponente para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações.

1ª — A execução fiscal n.º 1805-85/102164.8, da 1ª Repartição de Finanças da Maia, instaurada à recorrente em 26 de Outubro de 1995, devia ter sido sustada “... logo após a sua instauração”, uma vez que em 20 de Dezembro de 1994, tinha sido proferido o despacho judicial de prosseguimento do processo especial de recuperação de empresa requerido pela recorrente no 2º Juízo, 2ª Secção, do Tribunal Cível da Comarca do Porto.

2ª — Com efeito, nos termos do art. 20º, do CPEREF, “*Proferido o despacho de prosseguimento da acção ficam imediatamente suspensas todas as execuções instauradas contra o devedor...*”

3ª — A suspensão prevista neste artigo, conforme resulta da expressão “... imediatamente...”, actua “ope legis”, ou seja de forma automática por força da lei e sem depender de arguição. Neste sentido, escreveram Luís A. Carvalho Fernandes e João Labareda “Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência Anotado”, pág. 105, que o facto de a lei “...estabelecer a suspensão como um efeito automático do despacho de prosseguimento faz com que ela não dependa de arguição...”

4ª — Por isso, a decisão recorrida ao decidir que a suspensão da execução teria de ser pedida nos autos de execução em requerimento dirigido ao chefe da repartição de finanças, violou o disposto no art. 29º, do CPEREF.

5ª — Em bom rigor, aliás, a presente execução fiscal nem sequer devia ter sido instaurada, uma vez que é posterior à data em que foi

proferido o despacho de prosseguimento da acção; mas tendo sido instaurada devia ter sido suspensa imediatamente a seguir.

6ª — É esta a solução que resulta claramente do disposto no art. 264º, do C.P.T. Nos termos deste artigo, "*Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada a falência serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa logo após a sua instauração.*"

7ª — Pelo que o presente processo de execução fiscal devia ter sido sustado "*... logo após a sua instauração*", sem, para tanto, ser necessário qualquer requerimento dirigido ao chefe da repartição de finanças.

8ª — Após ter sido sustado, devia o processo de execução fiscal ter sido apensado ao processo especial de recuperação a fim de o Ministério Público reclamar o pagamento da quantia exequenda pelos meios aí previstos, incluindo, se necessário, o meio previsto no art. 205º, do CPEREF.

9ª — Não tendo sido sustado, cometeu-se uma ilegalidade que consiste na violação do disposto no art. 29º do CPEREF e do 264º do C.P.T.

10ª — Esta ilegalidade é um dos fundamentos legalmente admitidos para deduzir oposição à execução fiscal, ao abrigo do disposto no art. 268º, n.º 1, al. h), do C.P.T.

11ª — Expressamente, neste sentido, pode ver-se, entre muitos outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Outubro de 1991, Recurso n.º 13 361 (Secção do Contencioso Tributário), segundo o qual:

"I — Declarada a falência (art. 167º do Código de Processo das Contribuições e Impostos) não serão instaurados novos processos de execução fiscal e serão sustados os que se encontrem pendentes.

II — A instauração de processos de execução fiscal posteriormente à declaração de falência constitui uma ilegalidade (art. 167º do Código de Processo das Contribuições e Impostos).

III — Esta ilegalidade da instauração da execução fiscal constitui fundamento de oposição (art. 176º, alínea g), do Código das Contribuições e Impostos.)"

12ª — Se consideramos que o art. 176º, alínea g), do Código das Contribuições e Impostos corresponde ao actual art. 286º, n.º 1, al. h), do C.P.T.; que o art. 167º, do Código das Contribuições e Impostos, corresponde ao actual art. 264º, do C.P.T. e que este último artigo, para este efeito, equipara a sentença de falência ao despacho de prosseguimento da acção, torna-se evidente que a sentença recorrida ao decidir que o fundamento invocado pela oponente não se enquadra nos fundamentos enumerados no art. 208º, do C.P.T., violou, manifestamente, o disposto nesta norma.

13ª — Por último, nos termos do art. 103º, n.º 2 do CPEREF, "*Durante o período de gestão controlada, manter-se-á o regime de suspensão previsto no art. 29.º.*"

14ª — Pelo que, a sentença recorrida ao ordenar o prosseguimento de uma execução, quando a empresa executada se encontra em gestão controlada, a qual apenas termina, caso não seja prorrogada, em finais de Novembro de 1997, violou o disposto nos arts. 103º, n.º 2 e 29º do CPEREF.

15ª — A decisão recorrida violou o disposto nos artigos 29º, do CPEREF; 264º, do C.P.T.; n.º 1, al. h), do C.P.T. e o 103º, n.º 2, do CPEREF.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida. Neste STA, o D^o PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

Contra a oponente foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança das custas no valor de esc. 6.717.662\$00, em que foi condenada por sentença de 10/4795, transitada em julgado, proferida no processo de embargos de terceiro em que era embargante, e que correu termos sob n.º 3/94 nesta secção e juízo.

A oponente requereu o processo especial de recuperação de empresa, que coreu termos sob o n.º 13.718/94 no 2.º Juízo Cível a Comarca do Porto.

Naqueles autos, em 21/12/94, foi proferido o despacho de prosseguimento da acção nos termos do artº 25º do Dec.-Lei n.º 132/93.

Nos mesmos autos por sentença de 14/11/95 foi homologada a proposta de gestão controlada.

Na Assembleia de Credores realizada naquele processo o Ministério Público opôs-se à aprovação da referida medida, tendo os restantes credores votado favoravelmente.

Descrita a causa, cumpre decidir de mérito a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada.

Nos termos do artº 264º, n.º 1, do CPT, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril, PROFERIDO O DESPACHO JUDICIAL DE PROSSEGUIMENTO DA ACÇÃO DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS, SERÃO SUSTADOS OS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL QUE SE ENCONTREM PENDENTES E TODOS OS QUE DE NOVO VIEREM A SER INSTAURADOS CONTRA A MESMA EMPRESA, LOGO APÓS A SUA INSTAURAÇÃO.

Resulta desta disposição que o despacho de prosseguimento não impede a instauração da execução, apenas determinando a sua suspensão.

Mas a suspensão não pode ser fundamento de oposição à execução fiscal, pois a oposição tem por finalidade a extinção da execução e não a sua suspensão.

Por outro lado, os fundamentos da oposição à execução fiscal são os taxativamente indicados no artº 286º do CPT, e nesse elenco não se encontra a suspensão da execução com fundamento na prolacção do despacho de prosseguimento da acção da recuperação de empresas.

O que acontece é que a recorrente pode pedir a suspensão da execução não num processo de oposição à execução, mas na própria execução.

Por estas razões, bem andou o Mº Juiz a quo ao julgar improcedente a oposição à execução fiscal

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, a qual beneficia do apoio judiciário.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Créditos do DAFSE - Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 2º do DL 158/90, de 17-5, os créditos do DAFSE (Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) resultantes da não utilização ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado Português gozam de privilégio imobiliário, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil.

Este diploma legal criou a favor dos créditos que identificam um privilégio imobiliário incidente sobre os bens existentes no património do sujeito passivo.

Recurso n.º 21.897. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Delfins Design Confeccões, L^{da}. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. A ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, verificou e graduou os créditos reclamados.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A sentença recorrida graduou em último lugar o crédito exequendo do Fundo Social Europeu do Estado para formação profissional no montante de 44.070.000\$00.

b) Este crédito goza de privilégio imobiliário.

c) Por força do privilégio imobiliário deve tal crédito exequendo graduar-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil.

d) O crédito do Fundo Social Europeu deve ser graduado imediatamente antes dos que apenas estão garantidos com penhora ou hipoteca.

e) A decisão recorrida violou o art 2º b) do DL 158/90, de 17-5.

f) Deve alterar-se o graduação sobre o imóvel ficando em:

1º lugar - as custas de execução, incluindo as dos presentes autos;

2º lugar - os créditos laborais reclamados pelo Ministério Público;

3º lugar - os créditos exequendos da contribuição autárquica e juros;

4º lugar - os créditos exequendos da Segurança Social e juros de mora;

5º lugar - o crédito exequendo do Fundo Social e do Estado para Formação Profissional;

6º lugar - o crédito do BNU;

7º lugar - o crédito por custas reclamado pelo Ministério Público;

8º lugar - o crédito por custas reclamado pela Fazenda Pública e em

9º lugar - o crédito reclamado por Férilac Montagens Eléctricas, L.da.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que nos termos do artº 2º do DL 158/90, de 17-5, os créditos do DAFSE (Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) resultantes da não utilização ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado Português gozam de privilégio

gio imobiliário, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil.

Tratando-se de um privilégio mobiliário geral, tal como o atribuído à Segurança Social, questiona-se se ele deve prevalecer ou ceder perante a hipoteca, por força do artº 686º do C.Civil que estabelece que a hipoteca só cede perante privilégio especial.

Uma vez que se estabelece a graduação destes créditos (com privilégio imobiliário geral) logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil, é de entender que se lhes quis dar preferência idêntica à dos privilégios imobiliários especiais (sem prejuízo destes) e que assim se revogou, quanto a eles, o que resultava do citado artº 686º C.Civil. Acrescenta que embora se tenha estabelecido um privilégio imobiliário geral (contradizendo-se a regra do artº 735º 3 do C.Civil), deu-se-lhe a preferência correspondente ou atribuída ao privilégio especial.

2. A sentença recorrida depois de indicar os créditos reclamados, de referir que não foi deduzida oposição, que foram deduzidos no prazo legal, que estão documentados, que não foram impugnados, de os julgar reconhecidos e de afirmar que no processo executivo foi vendido um imóvel por 36.000.000\$00 graduou os créditos pela ordem seguinte:

- 1º lugar - as custas de execução, incluindo as dos presentes autos;
- 2º lugar - os créditos laborais reclamados pelo Ministério Público;
- 3º lugar - os créditos exequendos da contribuição autárquica e juros;
- 4º lugar - os créditos exequendos da Segurança Social e juros de mora;
- 5º lugar - o crédito do BNU;
- 6º lugar - o crédito por custas reclamado pelo Ministério Público;
- 7º lugar - o crédito por custas reclamado pela Fazenda Pública;
- 8º lugar - o crédito reclamado por Férilac Montagens Eléctricas, L.da;
- 9º lugar - o crédito exequendo do Fundo Social e do Estado para Formação Profissional.

3. Sustenta a recorrente FP nas conclusões das alegações que a sentença recorrida graduou em último lugar o crédito exequendo do Fundo Social Europeu do Estado para formação profissional no montante de 44.070.000\$00 e que este crédito goza de privilégio imobiliário, devendo graduar-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil e imediatamente antes dos que apenas estão garantidos com penhora ou hipoteca.

Conclui que a decisão recorrida viola o artº 2ºb) do DL 158/90, de 17-5, pelo que deve alterar-se a graduação sobre o imóvel mantendo-se a graduação até ao 4º lugar passando o referido crédito para quinto lugar e mantendo-se a graduação restante com a ordem estabelecida na sentença em apreciação.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que nos termos do artº 2º do DL 158/90, de 17-5, os créditos do DAFSE (Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) resultantes da não utilização ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado Português gozam de privilégio imobiliário, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil.

Tratando-se de um privilégio imobiliário geral, tal como o atribuído à Segurança Social, questiona-se se ele deve prevalecer ou ceder perante a hipoteca, por força do artº 686º do C.Civil que estabelece que a hipoteca só cede perante privilégio especial.

Uma vez que se estabelece a graduação destes créditos (com privilégio imobiliário geral) logo após os créditos referidos no artº 748º do C.Civil, é de entender que se lhes quis dar preferência idêntica à dos

privilégios imobiliários especiais (sem prejuízo destes) e que assim se revogou, quanto a eles, o que resultava do citado artº 686º C.Civil. Acrescenta que embora se tenha estabelecido um privilégio imobiliário geral (contradizendo-se a regra do artº 73 5º 3 do C.Civil), deu-se-lhe a preferência correspondente ou atribuída ao privilégio especial.

Importa, por isso, determinar se o referido crédito (do DAFSE - Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) resultantes da não utilização ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado Português, goza de privilégio, qual a sua natureza e o lugar que deve ocupar na respectiva gradação não esquecendo que na situação dos autos o bem penhorado é um imóvel.

Estabelece o artº 733º do C.Civil que privilégio creditório "é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros".

Acrescenta o artº 735º 1 e 2 do mesmo diploma legal que tais privilégios são de duas espécies - mobiliários e imobiliários - abrangendo os privilégios mobiliários gerais o valor de todos os bens móveis existentes no património do devedor à data da penhora ou de acto equivalente e os mobiliários especiais só o valor de determinados bens móveis.

Quanto aos privilégios imobiliários acrescentava o nº 3 do mesmo preceito legal que "são sempre especiais".

Na perspectiva deste artº 735º 3 do C.Civil os privilégios imobiliários são sempre especiais, nestes se compreendendo apenas as despesas de justiça (artº 743º do C.Civil), a contribuição predial e a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações (artº 774º do mesmo código) até porque incidem sempre sobre os imóveis a que respeitam.

Não previa o C.Civil qualquer outro privilégio imobiliário além do especiais acabados de referir.

Assim se entendia que os privilégios imobiliários referidos fossem "oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele" e que preferissem "à consignação de rendimentos, a hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores" conforme se estabelece no artº 751º do mesmo diploma legal.

Ainda neste quadro legal bem se compreendia que preferindo os créditos imobiliários especiais sobre certo bem à hipoteca por força do citado artº 751º do C.Civil se estabelecesse no º 686º 1 do C.Civil que a "hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

Nesta mesma perspectiva estabelece o artº. 748º do mesmo diploma legal que os créditos com privilégio imobiliário se gradua pela ordem seguinte:

a) Os créditos do Estado, pela contribuição predial, pela sisa e pelo imposto sobre as sucessões e doações;

b) Os créditos das autarquias locais, pela contribuição predial".

Entretanto foram publicados diversos diplomas legais consagrando privilégios imobiliários incidentes sobre "os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do Código Civil" (DL 512/76, de 3-6).

O art. 11º do DL 103/80, de 9-5, veio estabelecer que "os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os

bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do Código Civil”.

Nesta mesma linha de pensamento estabeleceu o artº 104º do CIRS que “para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de... privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente”.

Neste mesmo sentido se pronuncia o artº 93º do CIRC.

Em sentido idêntico estabeleceu o artº 2º do DL 158/90, de 17-5, que “os créditos do DAFSE (Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) resultantes da não utilização ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo Fundo Social Europeu e pelo Estado Português gozam das seguintes garantias especiais:

b) Privilégio imobiliário, graduando-se logo após os créditos referidos no artº 748º do C. Civil”.

Este conjunto de diplomas legais criou a favor dos créditos que identificam um privilégio imobiliário incidente sobre os bens existentes no património do sujeito passivo.

Abandonou o legislador para efeito deste conjunto de diplomas normativos o princípio constante do artº 735º 3 do C. Civil segundo o qual os privilégios imobiliários são sempre especiais e nos quais apenas se compreenderiam as despesas de justiça (artº 743º do C. Civil), a contribuição predial, a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações (artº 774º do mesmo código).

Independentemente da sua classificação, parece-nos podermos concluir que este privilégio imobiliário incide sobre o conjunto de bens que identifica e deve graduar-se, como resulta do preceito que se refere, aos créditos em apreciação nos presentes autos, logo após os créditos referidos no artº 748º do C. Civil.

Isto nos basta para concluirmos que o recurso merece provimento devendo a de créditos efectuar-se nos termos pretendidos pela recorrente.

Assim sendo, deve a graduação em apreciação manter-se até ao 4º lugar, porque não questionada no presente recurso, passando o crédito em apreciação (crédito exequendo do Fundo Social e do Estado para Formação Profissional) para 5º lugar mantendo-se a ordem dos restantes créditos igualmente não questionada no presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e consequentemente em determinar que os créditos reclamados se graduem nos termos pretendidos pela recorrente pela ordem seguinte:

- 1º lugar - as custas de execução, incluindo as dos presentes autos;
- 2º lugar - os créditos laborais reclamados pelo Ministério Público;
- 3º lugar - os créditos exequendos da contribuição autárquica e juros;
- 4º lugar - os créditos exequendos da Segurança Social e juros de mora;
- 5º lugar - o crédito exequendo do Fundo Social e do Estado para Formação Profissional;
- 6º lugar - o crédito do BNU;
- 7º lugar - o crédito por custas reclamado pelo Ministério Público;
- 8º lugar - o crédito por custas reclamado pela Fazenda Pública e em
- 9º lugar - o crédito reclamado por Férialac Montagens Eléctricas, L.da. Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto a questão de saber se um gerente fez prova ou não de ter actuado sem culpa.

Recurso: 21 961; Recorrente: Júlio Moura da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Jorge de Sousa (por vencimento).

Com fundamento em ilegitimidade, o contribuinte JÚLIO MOURA DA SILVA, residente no Bairro dos Penedos Altos, Bloco Comercial, 2^o Esq^o, Covilhã, deduziu oposição à execução fiscal que corria termos pela 1^a Repartição de Finanças do concelho da Covilhã com o n^o 0612-94/70011.7 contra MOTA & C^a e que contra ele foi mandada reverter.

Por sentença de fls. 121 a 139, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Castelo Branco julgou a oposição improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, para o que apresentou as suas alegações de fls. 150 e seguintes, cujas conclusões aqui se dão por reproduzidas.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o D^o PGA emitiu douto parecer no qual suscita a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Notificado, o recorrente não respondeu à questão prévia.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão prévia.

Na conclusão III, o recorrente escreveu o seguinte:

“SEJA COMO FOR, E SEM CONCEDER, O RECORRENTE LOGROU PROVAR A AUSÊNCIA DE CULPA A QUE ALUDE O MENCIONADO ART^o 13^o DO CPT, ATENTOS OS FACTOS QUE A SENTENÇA IMPUGNADA TEVE COMO ASSENTES”.

Ora, nesta conclusão o recorrente levanta uma questão probatória de que este STA não pode ocupar-se, pois aqui conheceu-se, nos termos do art.^o 21.^o, n.^o 4, do ETAF, apenas de direito.

Não pode este STA conhecer da questão de saber se o recorrente conseguiu ou não provar que não teve culpa. Só um tribunal de instância, no sentido de tribunal que tenha competência sobre matéria de facto, pode pronunciar-se sobre essa questão.

Por isso, se o recorrente queria discutir matéria de facto, não devia ter interposto o recurso para este STA, mas para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das disposições conjugadas dos art^{os} 32^o, n^o 1, b) e 41^o, n^o 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo M^o P^o e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa (Relator) — Mendes Pimentel — José Joaquim de Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art's 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art's 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 e 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 da 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 principio 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 com a verificação deste requisito dependente 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 aceite 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 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *A solução da questão de saber se um contrato de compra e venda tem existência real não envolve a interpretação de qualquer norma jurídica nem reclama a utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que é uma pura questão de facto.*

Recurso: 22 043; Recorrente: Ernesto Severino Ramos Ribeirinho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ERNESTO SEVERINO RAMOS RIBEIRINHO e MARIA CECÍLIA VIANA COSTA LIMA deduziram oposição à execução fiscal que contra eles corre por dívida de I.R.S. do ano de 1989, no valor de 4.825.684\$00.

A oposição à execução fiscal foi rejeitada liminarmente pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, por entender que a oposição é manifestamente improcedente.

Desta decisão interpôs o oponente Ernesto Ribeirinho o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegação com as seguintes conclusões:

1 - *O recorrente não é parte legítima neste processo de oposição*
Para além disso

2 - *O IRS liquidado ao recorrente é indevido uma vez que o CIRS entrou em vigor a 01 de Janeiro de 1989 (1) e o contrato de compra e venda a que esse imposto se reporta tem os seus efeitos a partir de 21 de Dezembro de 1988.*

A Fazenda Pública contra-alegou sustentado a correcção da decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo dever declarar-se inconstitucional em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso por a recorrente, na conclusão 2ª, afirmar um facto (a existência de um contrato de compra e venda) que não foi estabelecido nem levado em conta na sentença recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas o recorrente se pronunciou, dizendo, em suma, que quando «invoca a existência de um contrato de compra e venda pretende e na sua tese que dele se extraíam as conclusões de direito».

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

3 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência,

(1) Nas conclusões, por manifesto lapso, indica-se 01-01-1988, sendo certo que a data exacta da entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares foi 1-1-1989, como, aliás, é indicado no texto da alegação.

determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.⁽²⁾

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é o que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, 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.

4 — Na decisão recorrida não se fez indicação explícita da matéria de facto que se considerou provada, referindo-se, no entanto, vários factos que foram pressupostos da decisão.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, na decisão recorrida não se dá como assente a existência do contrato de compra e venda referido pelo referente, não se fazendo mesmo qualquer referência a qualquer contrato.

A questão de saber se um contrato de compra e venda tem existência real é, manifestamente, uma questão de facto, pois para a decidir não é necessário interpretar qualquer norma jurídica nem fazer apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para a decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47.º, n.º 3, do

(2) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver-se o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17643.

C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.ºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 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 art.º 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 art.º 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 e 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 da 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 irrecurribilidade 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 iudicio, 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 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) ETAF e art. 167 do CPT.*
- II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 22.055. Recorrente: Emanuel Santos Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Emanuel Santos Costa, com os sinais dos autos, não se tendo conformada com a aliás douda sentença do TT de 1ª instância de Faro - 1º Juízo - que lhe julgou improcedente o recurso que oportunamente interpusera da decisão do Director Distrital de Finanças de Faro, em consequência da qual lhe havia sido aplicada a coima de 10.000\$00 pela contra-ordenação p.p. nos arts. 26 e 40 do CIVA e 29 n.º 2 do RJINFA, acrescidas de 1.060\$00 de custas, dela interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando as seguintes conclusões:

- A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

- Que aliás não foi mencionado na decisão do Snr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

- E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

- *O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu Activo e Passivo, o que todo o contabilista confirmará.*

- *Nunca há prejuízo para a Fazenda Pública pelo facto de um contribuinte não pagar, como é dito na sentença, antes pelo contrário pois o imposto, será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.*

- *Também não pode haver proveito para um contribuinte o facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que ultrapassado é agravado com custas de relaxe ou judiciais.*

- *A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerada transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira, pelo art. ° 29 do RJFNA, o que contraria o disposto no art. 13 da CRP.*

- *A aplicação de sanções é da competência da Assembleia da República, conforme dispõe a alínea d) do Artigo 168 da CRP. e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.*

- *O Meritíssimo Juiz que proferiu a sentença tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao Decreto-Lei n. ° 124/96, de 10 de Agosto, se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto.*

- *Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos e ao Decreto-Lei n. ° 235 A/96, de 9 de Dezembro, este confirmando aquelas instruções em que a adesão garante que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.*

- *O arguido aderiu ao Decreto-Lei n. ° 124/96, de 10 de Agosto.*

- *Finalmente o recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade de norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que no entender do recorrente é uma arbitrariedade grave da Administração Fiscal, que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o consequente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da Constituição da República Portuguesa, que contém normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violem esses direitos.*

Juntou 8 (oito) documentos e concluiu pedindo a revogação do decidido e a consequente absolvição.

Respondeu depois, tempestivamente também, a Fazenda Pública pugnando pela manutenção da sindicada sentença que, em seu entender, não merece qualquer censura, já que "... a fixação da coima em causa - contra-ordenação prevista no art. 29 n.º 2 do RJFNA - está devidamente fundamentada, com correcta ponderação do imposto a arrecadar, da situação económica do arguido, do prejuízo para a Fazenda e proveito para o arguido pelo não pagamento do imposto e ainda de que a defesa apresentada é manifestamente ineficaz. "

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público suscitou, na vista que teve dos autos, a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, nos termos das disposi-

ções conjugadas dos arts. 21 n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF.

Uma vez que o Recorrente nas conclusões 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 7ª, 10ª e 11ª das suas alegações, "*por um lado, discorda de conclusões do facto estabelecidas na sentença recorrida e, por outro, afirma factos - dos quais pretende extrair consequências jurídicas - que o M. mo Juiz "a quo" não levou ao probatório.*"

Notificada da questão prévia assim suscitada respondeu o Recorrente nos termos do requerimento de fls. 67 e 68 onde, além do mais, refere expressamente que "... a única matéria de facto é a adesão da recorrente ao Decreto-Lei n.º 124/96...", concluindo que "... se subscreve com todo o respeito,..."

Depois de corridos os vistos legais e constatada, só então, a irregularidade do mandato - cfr. despacho do Relator de fls. 70 v.º e 71 -, mediante prévia notificação, já que a constituição de advogado é obrigatória, nos termos dos arts. 7º n.º 1 do CPT e 32º n.º 1 al. c), 33º e 40º n.º 2 do CPC, foi o Recorrente convidado a suprir a anotada deficiência, o que ora se mostra satisfeito com os documentos juntos a fls. 72 e 73.

Assim e porque agora nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão prévia - da incompetência hierárquica - suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Esta, porque integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que é não só do conhecimento oficioso, como pode ser arguida, também pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 45º n.º 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente e que consta da aliás douta sentença em crise, que aqui se dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, e vistos o teor e conteúdo das transcritas conclusões, designadamente das conclusões 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 7ª, 9ª, 10ª e 11ª, impõe-se, na verdade concluir que, com elas, o Recorrente suscita, invocando, factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts: 32.º, n.º 1, alínea b) e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª Instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º

Dai que, consonantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Face ao disposto nos invocados preceitos legais, este Supremo Tribunal vem, na verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo “*quid disputatum*”, que não pelo “*quid decisum*”, e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida,

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, os acórdãos de 04-05-94 e de 25-03-98 proferidos, respectivamente, nos processos n.º 17.643 e n.º 18.858.

E assim porque esta apreciação envolve já, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos, questão prévia que tem de ser decidida abstractando da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, manifesta discordância relativamente à matéria de facto apurada e fixada na sentença impugnada, suscitando assim questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo,

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a acolher.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, e, consequentemente, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Costa Reis*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 22.173, Recorrente: Vasp – Sociedade de Transportes & Distribuições, L^{da}.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro António Pimpão.

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

1. Vasp - Sociedade de Transportes e Distribuições, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, julgou a impugnação de juros compensatórios referentes a IVA improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a - A sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela recorrente aos motoristas, que não são adiantamentos mas sim pagamentos de serviços;

b - A mesma sentença procedeu a uma qualificação jurídica errada da cedência da viatura ao motorista;

Essa cedência não constitui uma prestação de serviços a título oneroso, tal como é referida pelo art.º 4º e al. a) do art.º 1º do CIVA;

c - A cedência da viatura consubstanciou um empréstimo gratuito com obrigação de restituição da viatura, ou seja, tratava-se de um comodato (art.º 1129º do C.Civil);

d - A viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente, isto é, para a prossecução dos seus próprios fins;

e - A viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo;

f) A liquidação em causa no presente processo carece, por isso, de fundamento legal por inexistência de facto tributário;

g) A sentença recorrida ao considerar improcedente a impugnação da recorrente, violou o art.º 3º 3j), 4º 2 a) e b) e 9º 28º a) e b) do CIVA. A ERFP defende que deve negar-se provimento ao recurso.

O EMMP entende que deve declarar-se a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia já que na conclusão d) das alegações afirma a recorrente que “a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa não constando este facto do probatório.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a suscitada incompetência nada disse.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

Mostra-se junta aos autos uma informação prestada pelos serviços da AF após terem sido examinados os documentos relacionados com a matéria de facto invocada pela VASP, da qual ressalta desde logo que as viaturas atribuídas aos motoristas fazem parte do activo imobilizado da empresa, tendo sido sobre as mesmas efectuadas amortizações e reintegrações.

Resulta também que a alienação das viaturas consideradas já não funcionais foi efectuada pela empresa que as alienou a diversas empresas. Resulta também que nos poucos casos em que essas viaturas foram vendidas aos próprios motoristas, a VASP adquiriu novas viaturas que distribuiu àqueles motoristas.

Resulta também que no contrato de prestação de serviços celebrado entre a impugnante e os motoristas, aí designados por "profissionais por conta própria", nas cláusulas 3ª e 4ª, consta que a empresa se obriga a disponibilizar um veículo para ser utilizado na distribuição e entrega das publicações, sendo por conta da VASP todas as despesas inerentes à utilização e uso do veículo, nomeadamente, carburante, reparações e seguros, etc.

Resulta também que as viaturas são de facto propriedade da VASP, desde a aquisição até à sua alienação, beneficiando a empresa de todos os custos inerentes àqueles bens do activo imobilizado.

Quando as viaturas são vendidas aos motoristas (o que constitui uma ínfima parte dos casos), a empresa adquire nova viatura em sua substituição.

As testemunhas referiram que "a VASP passou a adquirir esses veículos emprestando-os aos motoristas, prometendo vendê-los a final" e "quinzenalmente era retirada uma quantia da prestação de serviço efectuada pelo motorista que constituía uma caução para garantir o bom uso do veículo pelo motorista" e "que tal venda das viaturas nalgumas situações não era feita aos motoristas, mas, os veículos eram entregues num stande de automóveis para troca com outras viaturas novas que eram entregues aos motoristas.

3. O EMMP entende que deve declarar-se a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia já que na conclusão d) das alegações afirma a recorrente que "a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa" não constando este facto do probatório.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a suscitada incompetência nada disse.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1 b) do mesmo diploma legal que "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".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art. 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso... a interpor... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito, pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art. 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria e direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões, pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Na conclusão d) das alegações sustenta a recorrente que a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente, isto é, para a prossecução dos seus próprios fins.

Este facto não se encontra fixado na sentença em apreciação.

A apreciação dos factos constantes da referida conclusão que a sentença não fixou implica julgamento de matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — António José Pimpão (relator) — Lúcio Alberto da Assunção Barbosa — Ernâni Marques Feigueiredo. — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Petição inicial. Pedido. Ineptidão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A petição inicial deve ser interpretada, como qualquer articulado das partes, segundo os princípios comuns à interpretação das leis e às declarações negociais.*
- 2 — *É legalmente admissível a formulação de um pedido ao tribunal de modo implícito.*
- 3 — *O pedido da oposição só poderá ser, segundo a tipologia do processo, como contra-acção à acção executiva, o oposto desta acção, embora possa abarcar a sua totalidade ou apenas uma parte dela.*
- 4 — *Se a recorrente alegou vir opor-se a certa execução fiscal instaurada para a cobrança de certo imposto e alegou como causa de pedir fundamentos que abalam toda a instância executiva, não pode concluir-se que a petição seja inepta por falta de pedido, pois a formulação deste está subentendida, correspondendo ao contraposto ou antónimo do formulado na execução fiscal e a extensão do mesmo depreende-se perfeitamente da falta de qualquer restrição ao seu âmbito e da abrangência jurídico-causal dos fundamentos alegados de que aquele é mero reflexo jurídico.*

Recurso n.º 22.186. Recorrente: Manuel M. Esteves d'Oliveira, L^{da}.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. MANUEL M. ESTEVES D'OLIVEIRA, L.DA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão de 14/1/97

do Tribunal Tributário de 2ª Instância (ora, Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo) que decidiu não tomar conhecimento do recurso interposto da sentença de 20/12/93 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgara improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada contra si, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Estribou-se o acórdão recorrido essencialmente na consideração de que a petição inicial da oposição era inepta por falta de formulação do pedido e na de que, constituindo esta ineptidão uma nulidade processual insanável que podia ser conhecida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, ela implicava a anulação de todo o processado, pelo que não havia que conhecer-se do recurso.

3. Nas suas alegações de recurso, cujo pensamento sintetizou depois em adequadas proposições conclusivas, a recorrente contesta o decidido pretextando, em resumo, que «o Tribunal Tributário de 2ª Instância, funcionando como instância de recurso, não pode invocar a nulidade decorrente da ineptidão do requerimento de oposição à execução com fundamento na ininteligibilidade da indicação do seu pedido e na contradição entre o pedido e a causa de pedir

a) Uma vez que essa pretensa ininteligibilidade, a existir, arreda, obviamente, a invocada contradição;

b) O requerimento em causa não só foi bem entendido pelo Digno Agente do M.ºP.º (fls. 37/37v. e 98/99) e pelo ilustre Representante da Fazenda Nacional (fls. 31/32 e 91/96) (n.º 3 do art.º 193º do C.P.C.);

c) Como, em relação a ele, não foi arguida, oportunidade, por uma ou outra das referidas entidades, a nulidade decorrente de tal pretensa irregularidade (art.ºs 202º, 204º.n.º 1 e 206º.n.º 2 do C.P.C.)»

e que para «além disso, mesmo que tal irregularidade existisse, ela tinha de se considerar sanada não só pelas já referidas actuações dos dignos Agentes do M. P. e dos ilustres Representantes da Fazenda Nacional (art.º 203º.n.º 2 do C.P.C.), como pelo facto de o Meritíssimo Juiz de 1ª Instância, no preâmbulo da sua sentença, ter declarado, expressamente, a fls. 40, que «o processo não enferma de nulidades» e tal decisão, por não ter sido integrada no objecto do recurso (para a 2ª instância) ter de se haver como transitada em julgado (art.ºs 672º, 677º e 684º.n.º 2 do C.P.C.)».

4. A Fazenda Pública não contra-alegou.

5. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto neste tribunal pronunciou-se no seu parecer pelo provimento do recurso porquanto «muito embora o recorrente não tenha formulado, de forma expressa, o pedido, percebe-se, claramente, a seu ver, qual o efeito jurídico que aquele pretende obter por via da petição - a extinção da execução».

B - A fundamentação.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

6. A questão decidenda.

É a de saber se a petição da oposição à execução é inepta por falta de pedido e, em caso afirmativo, se ela se encontra sanada pela falta da sua arguição por banda do Ministério Público e da Fazenda Nacional ou decidida em sentido negativo e com trânsito em julgado pela sentença da 1ª instância quando declarou que o «processo não enferma de nulidades».

7. O mérito do recurso.

7.1. A resolução desta questão dispensa a consideração do quadro de facto que foi fixado pelas instâncias, já que ela deve ser equacionada apenas perante o alegado na petição inicial por se consubstanciar numa simples questão de direito.

Ao solicitar a intervenção do tribunal para fazer valer os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, no exercício do seu direito de acção judicial, o autor tem de lhe efectuar um pedido no articulado que dá começo à instância processual.

7.2. O pedido é o efeito jurídico, declarativo ou constitutivo, que se pretende obter do tribunal; é a espécie de providência que o autor quer receber do juiz e que dimana do conteúdo do direito que se arroga (art.º 498º do C.P.C) (1).

Como é evidente, só será possível falar da falta de formulação do pedido na petição inicial e da sua consequente ineptidão quando, interpretado o articulado inicial segundo o método legal, não consiga o tribunal e os demais sujeitos da relação jurídico-processual, *maxime*, o demandado, identificar qual seja a providência jurídica que se reclama do mesmo tribunal.

7.3. Ora, como se verá, não é esse o caso.

É certo que a recorrente não a enunciou segundo uma fórmula sacramental, não a explicitou segundo qualquer modo ritual ou formal.

Mas também é certo que a nossa lei processual não impõe fórmulas ou ritos sagrados como modo necessário de expressão do que se quer alegar e pedir ao tribunal.

7.4. O princípio da formalidade que rege o processo judicial, condensado na velha máxima do *quod nom est in actus non est in mundo*, apenas demanda que não devam considerar-se como existentes pedidos que não tenham no contexto do articulado qualquer correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art.º 9º n.º 2 do C. Civil).

A questão de saber se foi ou não formulado ao tribunal um pedido e, na afirmativa, qual, devolve-se, como já se disse, numa simples questão de interpretação da petição inicial que foi dirigida ao tribunal.

Ora, esta deve ser resolvida segundo o método hermenêutico que decorre dos princípios jurídicos comuns à interpretação das leis e à interpretação das declarações negociais condensados nos art.ºs 9º e 236º do C. Civil, já que os articulados constituem declarações das partes que estão sujeitas ao primado dos princípios dispositivo e da autonomia da vontade, mas cuja função é a de precisar os termos do concreto litígio cuja resolução segundo o direito aplicável se pede do órgão estadual, imparcial e independente, como é o tribunal (2).

Nesta perspectiva, os princípios do dispositivo e da utilidade processuais, que enformam o processo, mandam que se releve como existente o pedido quando não existam dúvidas sobre qual seja a providência que é demandada do tribunal, perante o texto da petição, as circunstâncias que a justificam, as razões de facto e de direito que são aduzidas em fundamento do recurso a juízo e o reflexo lógico-jurídico que estas podem necessariamente consequenciar (elementos literais, históricos, teleológicos e sistemáticos, quer de ordem interna da petição, quer do sistema jurídico com o qual se contrastam os fundamentos invocados).

7.5. Sendo assim, o pedido pode estar subentendido, implícito ou escondido debaixo dos termos verbais do articulado, desde que esteja

(1) Cf. Alberto dos Reis, Comentário..., vol. 2º, págs.361.

(2) Cf., relativamente, à decisão judicial que é um acto de processo, natureza esta que é comungada também pelos articulados das partes, Acs. da R. Coimbra de 21/1/92, in *BMJ* 413º - 622 e do STJ, de 21/6/94 in *CJ - Acs. do STJ - 1994*, tomo II, págs. 15.

revelado objectivamente (ou segundo o ponto de vista de um destinatário normal colocado na diferente posição dos diversos sujeitos da relação jurídico-processual a que é destinado - as partes, o tribunal e outros intervenientes processuais) como sendo o único reflexo lógico a que os fundamentos alegados na acção podem induzir.

Não há aqui lugar para quaisquer exasperações de rigor formalista ou tabelar que possam ser exigidas pela necessidade de protecção de especiais interesses, mormente, públicos, como os de uma rigorosa segurança jurídica.

7.6. E é o que se passa no caso *sub judicio*. A recorrente afirmou na sua petição inicial «apresentar oposição à execução fiscal que é movida contra MANUEL M. ESTEVES D'OLIVEIRA, L.DA».

Ora a oposição à execução fiscal está legalmente conformada como um meio processual de reacção contra a instância da execução.

Na verdade, ela é, por natureza, uma contra-acção à acção de execução, uma espécie de contra-acção assemelhada aos embargos de executado previstos no processo executivo comum (art.ºs 812º e segs. do C.P.C.), que tem por escopo destruir total ou parcialmente o escopo da outra, ou seja, o efeito jurídico que a acção executiva pretende realizar coactivamente.

Daí que o efeito jurídico próprio, adequado, de tal contra-acção tenha de cifrar-se, sempre, numa extinção total ou parcial da instância executiva.

Deste modo, ao afirmar que está a deduzir oposição à execução, a recorrente está a pedir ao tribunal a abolição do escopo da acção executiva, do pedido que nesta acção foi feito.

É claro que, não existindo uma necessária correspondência entre a extensão das providências que podem ser solicitadas em ambos os processos, se porá sempre a questão da determinação do âmbito da providência solicitada no processo de oposição: o oponente poderá visar apenas a extinção parcial da instância executiva.

7.7. Mas isto é também uma questão que deve ser resolvida por interpretação da alegação feita na petição inicial.

Se os fundamentos alegados como causa de pedir da oposição abarcam toda a execução, contestam toda a pretensão que o exequente formulou na acção executiva; se o oponente não restringiu o âmbito do seu ataque a uma dimensão diversa do pedido formulado na acção executiva, haverá de entender-se que os pedidos se contrapõem correlativa e ajustadamente.

7.8. E é o que se passa no caso dos autos.

A oponente alegou deduzir a oposição «a respeito da contribuição industrial do ano de 1983, seus juros e acréscimos» cuja cobrança coerciva lhe estava a ser exigida e que estavam impugnados no proc.ºn.º 12/89 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro.

A pretensão da oponente reflexível no pedido da oposição é, pois, o contraposto da pretensão da execução daquele imposto, juros e acréscimos ou seja só pode ser o pedido de extinção total da instância executiva.

Por outro lado, acresce que os fundamentos de facto e jurídicos que a oponente alega como causa de pedir da oposição se dirigem a toda a execução a que se opôs e não só a parte dela.

A recorrente contestou toda a instância executiva.

Na verdade, ela contradi-la em bloco, pretextando, em síntese, que as notificações postais da liquidação da contribuição industrial de 1983 que lhe foram efectuadas no âmbito do processo gracioso não eram válidas e eficazes, que a liquidação cujo conteúdo constituía o

objecto executivo também não era eficaz, que a legalidade do acto de liquidação havia sido posta em causa no processo de impugnação com base em falta de pronúncia sobre questões oportunamente suscitadas no processo gracioso, na não verificação, no caso concreto, dos pressupostos exigidos nos art.ºs 54º e 114º do C. C. Industrial, na inexactidão dos proveitos e custos e na não consideração dos elementos de prova indicados na reclamação para o chefe de repartição.

Finalmente, a recorrente refutou a legalidade de toda a execução sob o fundamento de que ocorria a inexecuibilidade do título executivo, porquanto o art.º 145º do C. P. Tributário, ao permitir que pudesse ser executada decisão (conteúdo do acto de liquidação, dívida executanda) cuja legalidade estava posta judicialmente em causa no processo de impugnação, era inconstitucional por ofensa aos art.ºs 18º, 20º e 268º n.ºs 4 e 5º da Constituição.

7.9. Não há, pois, qualquer dúvida de que os fundamentos alegados como causa de pedir controvertem a legalidade de toda a execução e não só de uma parte sua.

O sentido de que a recorrente pede do tribunal a extinção de toda a instância executiva encontra-se, deste modo, expresso por forma suficientemente entendível à face dos termos verbais utilizados na petição inicial, da natureza da providência que se pode reclamar do tribunal neste tipo de processo e, finalmente, dos fundamentos que são alegados como causa de pedir e da relevância jurídica que o alegante lhes atribui e cujo acerto não há que relevar para o fim em análise por já dizer respeito à apreciação do mérito da causa que constitui tarefa própria do tribunal.

Aliás, assim foi compreendido por todos os sujeitos da relação jurídico-processual que intervieram no processo até à pronúncia do tribunal de 2ª instância - a demandada Fazenda Pública, o Ministério Público e o tribunal de 1ª instância: nenhum deles se queixou de não compreender o pedido que a ora recorrente fizera na petição inicial.

Temos de concluir, pois, que a interpretação da petição inicial desenhada pela recorrente permite perceber perfeitamente que foi pedida ao tribunal uma providência jurídica e que esta foi a da extinção de toda a execução fiscal, pelo que aquela não é inepta por falta da sua indicação, ao contrário do que entendeu o tribunal *a quo*.

Deste modo impõe-se a revogação do decidido. A procedência do fundamento de recurso atinente à interpretação da petição inicial prejudica o conhecimento dos demais que foram alegados.

Em consequência desta pronúncia deste tribunal, haverá a actual Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conhecer dos fundamentos do recurso para ele interposto da decisão da 1ª instância em cuja apreciação não chegou a entrar por ter ficado prejudicada pela posição que tomou de não conhecer do recurso.

C - A decisão.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, devendo os autos baixar ao tribunal recorrido a fim de se possível pelos mesmos juizes, se conhecer do objecto do recurso para ele interposto.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Costa Reis* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso de decisão de 1ª instância como fundamento do mesmo facto que não consta do quadro factual desenhado na sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito pelo que a Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 22.234 em que é Recorrente Cabral Antunes & Soares, Lda e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

“Cabral Antunes & Soares, Lda,” inconformada com a decisão do T.T. de 1ª Instância de Faro que julgou improcedente o recurso por si interposto da aplicação de coimas pelo D.D.F. de Faro, vem até nós, rematando a sua alegação com as seguintes conclusões:

- A situação económica da arguida não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.
- Que, aliás, não foi mencionado na decisão do D.D.F. para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.
- E de que a arguida devia ter sido notificada, não o tendo sido.
- O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu Activo e Passivo.
- Nunca há prejuízo para a Fazenda Pública pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário, pois o imposto será acrescido de juros, além de a execução fiscal garantir a sua cobrança.
- Também não pode haver proveito para um contribuinte do facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que, ultrapassado, é agravado com custas de relaxe ou judiciais.
- A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima, em virtude de ser considerado transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira pelo art. 21 de R.J.I.F.N.A., o que contraria o disposto no n.º 2 do art. 13º da C.R.P..
- A aplicação de sanções é da competência da Assembleia da República, conforme dispõe a alínea d) do art.º 168º da C.R.P. e a autorização legislativa só pode para a elaboração do R.J.I.F.N.A..

- O Mmo. Juiz que proferiu a sentença, tendo-se informado do volume de negócios, devia, também, ter efectuado a diligência, face ao Dec.-Lei n.º 124/96, de 10/VIII, (de saber) se a arguida requereu a adesão a este decreto.

- Efectuada a diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão do D.D.F., face às instruções da Direcção Geral de Contribuintes e Impostos e ao Dec.-Lei n.º 235-A/96, de 9/XII, confirmando aquela instrução em que a adesão garante que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

- A arguida aderiu ao Dec. Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto.

*

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a decisão recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal entende que o recurso "não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito", pois que nas conclusões a Rct. refere que aderiu ao Dec.-Lei n.º 124/96, de 10/VIII, facto que a decisão recorrida não dá como provado. Em consequência, verifica-se incompetência hierárquica do S.T.A. para o conhecimento do recurso.

*

Levado este douto parecer ao conhecimento de ambas as partes, apenas a Rct. se manifestou sobre ele, nos termos constantes de fls. 73-74.

*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos, de imediato, sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão – arts. 3º da L.P.T.A., 45º do C.P.T. e 101º e segs. do C.P.C..

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da Rct. - onde se fixa o âmbito e o objecto de recurso -, importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida:

- Em 22/XII/1996, a Direcção dos Serviços de Cobrança do IVA levantou à arguida o auto de notícia de fls. 2, pelo facto de esta ao apresentar a declaração periódica respeitante ao mês de Maio de 1996, o que fez em 23/VIII/1996, não ter junto a tal declaração qualquer meio de pagamento para satisfazer tal imposto, no montante de 40.286\$00

- Em 05/III/1997, foi a mesma notificada nos termos e para os efeitos do disposto nos art.ºs 200º e 211º do CPT, tendo ela referido o arquivamento dos autos ou a sua remessa a tribunal.

- Em 30/VII/1997, por decisão de D.D.F. de Faro, foram-lhe aplicadas as coimas de 10.000\$00 e 8.057\$00, pelas faltas de entrega, no prazo legal, das respectivas declarações e meio de pagamento, acrescidas de 1.060\$00 de custas.

- Tal decisão foi notificada à arguida em 12/VIII/1997, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 212º, 2, de C.P.T..

- Em 26/VIII/1997, veio a arguida interpor recurso de tal decisão (para a 1ª instância).

*

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", que não nos revela se "a arguida aderiu ao Dec. Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto".

Como assim, a matéria de facto não se mostra consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, 1, b), e 41º, 1, a), do E.T.A.F. -, sendo que este Supremo Tribunal, nos processos inicialmente julgados pela 1ª Instância, como o presente, apenas conhece de matéria de direito - art.º 21º, 4, do sobredito Estatuto.

Termos em que, julgando procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta formação incompetente em razão da hierarquia para o reconhecimento do presente recurso "per saltum", competência que assiste àquele outro Tribunal Superior.

Custos pela Recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1988. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje Tribunal Central Administrativo). Não apresentação das alegações juntamente com o requerimento de interposição de recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O âmbito de aplicação do art. 356º do CPT circunscreve-se às decisões jurisdicionais proferidas em recurso judicial sobre as decisões do chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal.*
- II — *Assim, em recurso interposto, para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, em processo de oposição à execução, o recorrente não é obrigado a apresentar as suas alegações, juntamente com o requerimento de Interposição de recurso.*
- III — *Pode o recorrente apresentar as suas alegações no tribunal de recurso, se expressar essa intenção no respectivo requerimento.*

Recurso n.º 22.268. Recorrente: José Manuel Manito Moreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ MANUEL MANITO MOREIRA**, identificado nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

O Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém julgou a oposição improcedente.

Inconformado com tal decisão, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central

Administrativo), com a indicação de que pretendia alegar neste Tribunal.

Entendendo que o oponente deveria necessariamente alegar no tribunal recorrido, o Mm^oJuiz a *quo* julgou o recurso deserto por falta de alegações.

De novo inconformado com esta decisão, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O douto acórdão violou o disposto no art. 171º, n. 1, do Cód. Proc. Tributário porque,

2. Julgou deserto um recurso em cujo requerimento o ora recorrente requerera que as suas alegações de recurso de uma decisão jurisdiccional se processassem no Tribunal de 2ª Instância.

3. Devendo, em consequência, o mencionado recurso ser admitido e as respectivas alegações processarem-se no Tribunal de 2ª Instância de Lisboa.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto a considerar para a decisão da causa:

2.1. Em 17 de Abril de 1997, o Mm^oJuiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém proferiu sentença, julgando a oposição improcedente.

2.2. Através de ofício registado, com data de 06/05/97, a sentença atrás referida foi notificada ao oponente:

2.3. Em 15/05/97, o oponente apresentou um requerimento, declarando pretender interpor recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, declarando pretender alegar neste último Tribunal.

2.4. Por despacho de 22 de Maio de 1997, o Mm^oJuiz a *quo* julgou o recurso deserto por falta de alegações, com o fundamento de que era "obrigatório alegar no tribunal recorrido"

3. A questão a resolver é esta: em processo de oposição à execução, interposto recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central Administrativo), o oponente tem necessariamente que alegar no tribunal recorrido, ou, pelo contrário, tem a faculdade de alegar no tribunal de recurso se fizer requerimento nesse sentido?

O Pleno deste Supremo Tribunal, por acórdão de 18/03/98 (Proc.19.918), acórdão por nós relatado, decidiu que o oponente pode, se o declarar expressamente, alegar no dito Tribunal Central Administrativo.

A doutrina aí mantida é de sufragar na íntegra:

É a seguinte a fundamentação que está na base de tal decisão: *O Capítulo VII do CPT, sob a epígrafe "Dos recursos de actos jurisdiccionais", contém várias disposições atinentes aos recursos. Tal Capítulo insere-se no Título III, que trata do Processo Judicial Tributário.*

Dispõe o art. 171º do referido Código:

"1 - A interposição do recurso faz-se 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.*

2 - O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido não sendo revel, e ao Ministério Público.

3 - *O prazo para alegações é de oito dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente...*"

Dispõe, por seu turno, o art. 174º do CPT:

"... 2 - No caso de o recorrente ter declarado a intenção de alegar no tribunal de recurso, *as alegações são produzidas no prazo de oito dias após a notificação para o efeito ordenada pelo juiz do processo*".

Quer isto dizer que, na hipótese de serem aplicadas ao processo de oposição estas normas, o recurso não poderá ser julgado deserto, pois que o recorrente teria a prazo de oito dias após a notificação ordenada pelo relator do processo no tribunal superior.

Mas tal decisão (de julgar o recurso deserto), já é acertada se ao caso for aplicável o disposto no art. 356º do CPT.

Este artigo insere-se na subsecção II (sob a epígrafe "Dos recursos de actos jurisdicionais") da Secção X do Capitulo II (sob a epígrafe "Do processo" do Título V (sob a epígrafe "Do processo de Execução Fiscal").

Dispõe, com efeito, o citado normativo legal:

"1 - Os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de 8 dias a contar da notificação".

Comentando este artigo, Alfredo Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, pág. 777 e ss., escrevem:

"Este preceito reporta-se *exclusivamente* aos recursos das decisões de natureza *jurisdicional* no âmbito do processo de execução fiscal, como emerge da sua inserção sistemática.

"De natureza jurisdicional são as decisões do juiz preferidas, designadamente, na oposição à execução, nos embargos de terceiros, na verificação e graduação de créditos e na anulação da venda".

E adiante:

"Convém realçar que, no âmbito da *execução fiscal*, ao invés do que sucede no processo de *impugnação*, o recorrente não tem a faculdade de optar pela apresentação das alegações no tribunal *ad quem*, quando o recurso é dirigido ao TCA.

Na verdade, o preceito em análise prescreve que "os recursos são interpostos por meio de requerimento, com a apresentação das alegações e conclusões, afastando, deste modo, a faculdade de opção concedida pelo nº 1 do art. 171º, no que concerne aos recursos para a 2ª Instância.

"Logo, *as alegações devem constar obrigatoriamente do requerimento de interposição do recurso*".

Não é este o nosso entendimento.

Como se escreveu no tocante ao processo de oposição à execução no Acórdão deste Tribunal de 4/10/95 (recurso n. 19.092, "os recursos de tais decisões envolvem questões que, presuntivamente, se não afastam, em importância económica ou complexidade jurídica, das discutidas em processos judiciais cujo regime de interposição de recurso se submete às regras do art. 171º do CPT, pelo que se não descortinam razões, num quadro de expectativas pré-compreendidas no problema, para que o novo regime abandonasse a tradição do processo tributário de preservar a aplicação da lei dos recursos para este tribunal também na espécie considerada".

Concordamos.

Consideramos realmente que o âmbito do artigo 356º do CPT tem o seu campo de aplicação referido ao art. 355º, ou seja, recursos de decisões de natureza jurisdicional preferidas em recurso de decisões da administração fiscal.

Consideramos assim que aos recursos das decisões proferidas no processo de oposição se aplica o disposto nos arts. 171º e 174º do CPT.

Tem aqui aplicação o n. 3 daquele artigo.

E nem se diga que o artigo 293º do CPT constitui obstáculo a este entendimento.

Na verdade, este artigo remete para o processo de impugnação a tramitação do processo de oposição.

E a referência, na epígrafe desse artigo, à produção de prova, alegações e sentença não significa necessariamente que se esgote aqui a referência ao processo de impugnação.

Significa apenas que a tramitação processual é a do processo de impugnação.

Assim, nada impede que a tramitação do recurso seja comum aos dois processos.

É certo que daí não se pode tirar uma conclusão de sentido contrário.

Mas pode pelo menos intuir-se que o legislador deu ao processo de oposição à execução a dignidade que confere ao processo de impugnação.

Mas há ainda um argumento importante a retirar do contexto do art. 286º do CPT.

Referimo-nos à alínea g) do n. 1 do citado artigo que é uma verdadeira impugnação, a decidir em processo de oposição à execução, por a Lei não assegurar ao executado meio judicial de impugnação ou recurso (cfr. artºs 286º e 120º, ambos do CPT).

Ora, não se perceberia qual a razão de não haver sintonia na tramitação dos recursos em ambas as situações.

Concluímos assim que, em processo de oposição à execução, os recursos das decisões finais seguem a tramitação do disposto nos arts. 167º e ss. do CPT, sendo pois aplicável, *in casu*, o disposto nos artºs 171º e 174º do referido Código.

O despacho recorrido não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, pelo que o despacho recorrido deve ser substituído por outro que receba o recurso interposto, digo, deve ser substituído por outro que não julgue deserto o recurso com tal fundamento.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Contra-ordenação – RJIFNA – Regime que aplica a coima – Nulidades – Falta de requisitos legais – Suficiência da notificação – recurso – Actos em matéria tributária – Artºs 22º e 195º nº 1 al. d) do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O artº 22º do CPT refere-se à fundamentação dos actos em matéria tributária, susceptíveis de reclama-*

ção graciosa ou impugnação judicial, como logo resulta do seu n.º 2, ao diferir o respectivo prazo que passa a contar-se "a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida".

- 2 — *"A falta de requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido" e, pois, a "descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas" constitui, antes nulidade insuprível no processo de contra-ordenação, a invocar mediante reclamação ou recurso — art.º 195.º.*

Recurso n.º 22.273 em que é recorrente Celestino Guedes Nogueira Santo e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Celestino Guedes Nogueira Santo, do despacho do TT de 1.ª Instância de Santarém, proferido em 16OUT97, que, por extemporaneidade, julgou improcedente o recurso que o mesmo deduzira contra a aplicação da coima de 300 contos, pela Administração Fiscal.

Fundamentou-se a decisão na aplicação, ao caso, do disposto no art.º 22.º do CPT, já que este "não abrange condenações em processo de contra-ordenação fiscal", prendendo-se, antes, ao conceito de matéria tributária, "essencialmente com normas sobre criação de impostos, incidência fiscal, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes", e o não cumprimento de obrigações acessórias de organização contabilística é punível com coimas, nos termos do RJIFNA, estando-se aqui "num domínio sancionatório ou punitivo, a que se aplicam as grandes regras e princípios do direito processual penal".

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, uma vez que "a inobservância do disposto no art.º 212.º do CPT constitui vício arguível no recurso a que se refere o art.º 213.º do CPT" e aquele primeiro normativo, "que se situa no âmbito do recurso contencioso da anulação, não é aplicável à decisão de aplicação da coima, que tem tramitação própria nos art.ºs 196 a 232.º do CPT".

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que "o remédio para a insuficiência da fundamentação da decisão que aplique coima está expressamente previsto no art.º 195.º n.ºs 1 d) e 5 do Código de Processo Tributário arguição dessa nulidade até ao trânsito da decisão final, se não tiver sido, entretanto, conhecida officiosamente", solução que "afasta necessariamente a do art.º 22.º do mesmo diploma, a qual, aliás, tem figurino mais apropriado "aos actos em matéria tributária" susceptíveis de reclamação e impugnação judicial (cfr. o n.º 2 do preceito)".

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão:

Em sede factual, vem apurado que :

"1 — A 6 de Fevereiro de 1995, foi levantado Auto de Notícia, por o recorrente apenas ter escriturado o livro Diário-Razão-Balancete, até 31 de Dezembro de 1992.

2 — Em 14 de Julho de 1994, havia sido notificada para regularizar essa escrituração, em prazo de 30 dias, com a cominação do art.º 36.º n.º 4 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

3 — Foram levantados à recorrente, por factos idênticos aos destes autos e anteriormente, mais dois processos.

4 – Apesar da notificação com aquela cominação e de a fiscalização ter sido efectuada muito para além do prazo consignado, o recorrente, mesmo assim, não regularizou a escrituração dos livros.

5 – O recorrente foi notificado, de despacho de aplicação da coima, em 19 de Maio de 1997.

6 – Não contendo, no seu entender, a notificação, os fundamentos que sustentaram o despacho notificado, requereu, nos termos do artº 22º nº 1 do CPT, certidão desses fundamentos, a qual lhe foi entregue em 11 de Junho de 1997.

7 - A douta petição inicial entrou na Repartição de Finanças em 25 de Junho de 1997”.

Vejamos, pois:

Como resulta do probatório, a recorrente foi notificada do despacho de aplicação da coima, em 19-5-97, requerendo, nos termos do artº 22º nº 1 do CPT, certidão dos respectivos fundamentos, a qual lhe foi entregue em 11JUN97, tendo a petição de recurso dado entrada na Repartição de Finanças em 26 seguinte.

Pelo que o recurso foi julgado extemporâneo, na base da não aplicação, ao caso, daquele normativo.

Insistindo o recorrente na sua aplicabilidade, mas sem razão.

Na verdade, o artº 22º do CPT refere-se à fundamentação dos actos em matéria tributária, susceptíveis de reclamação graciosa ou impugnação judicial, como logo resulta do seu nº 2, ao diferir o respectivo prazo que passa a contar-se “a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

“A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido” e, pois, a não “descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas”, constitui, antes, nulidade insuprível no processo de contra-ordenação, a invocar mediante reclamação ou recurso – artºs 195º nº 1 al. d) e 212º nº 1 al. b), ambos do CPT.

Esta não constitui, porém, a dita reclamação graciosa pois o termo está ali empregue em sentido próprio, tendo-se em vista o disposto no capítulo VI – artº 95º e sgts – do Título II do CPT, epigrafado “do processo administrativo tributário”.

O Processo de contra-ordenação fiscal constitui o Título IV, regulando-se a parte administrativa na secção 1ª e a judicial na 2ª, ambas do respectivo capítulo II.

E àquela “falta de notificação” é equiparável “a notificação com omissão de qualquer dos requisitos da decisão” – cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, pág. 417, nota 15 e artº 212º nº 2 do dito Código.

Pelo que se não verifica, no caso, o pretendido diferimento do prazo de recurso da decisão que aplicou a coima.

E sendo o prazo deste, de 15 dias – artº 223º nº 3 do mesmo diploma – o recurso da decisão, notificada em 19-5-97, apresentado em 26 de Junho seguinte, é manifestamente intempestivo – cfr. Artº 49º do CPT.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 30.000\$00.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho*.
(Relator) — *Benjamim da Silva Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. —
Fui presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Ilegalidade concreta da liquidação e fundamento de oposição. Recurso jurisdicional e matéria nova.

Doutrina que dimana da decisão:

Não integra fundamento de oposição à execução, enquadrável no art.º 286.º do CPT, a alegação de que o imposto não é devido já que a sua apreciação levaria à discussão da legalidade da liquidação.

Os recursos jurisdicionais destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a criar decisões sobre matérias novas, não sendo, por isso, permitido invocar nas alegações fundamentos que não tenham sido abordados na decisão recorrida.

Recurso n.º 22.362. Recorrente: Ana Paula Duarte Martins; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Ana Paula Duarte Martins recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, rejeitou liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) Atenta a matéria de facto alegada na oposição, se provada e para isso é necessário receber a oposição e conhecer da sua matéria de facto, sempre inexistirá, *in casu*, imposto a tributar.

b) Também *in casu* existirá ilegitimidade da pessoa citada uma vez que os bens de que era possuidora a oponente não originaram qualquer dívida.

c) Por outro lado, a tributar a oponente e atendendo a que esta sempre pagou atempadamente e por inteiro os seus impostos, terá de considerar-se existir duplicação de colecta.

d) Também atenta a factualidade alegada o imposto é nulo, o que permitirá sempre em sede de oposição anular a dívida exequenda e consequentemente apreciar a oposição.

e) A rejeição liminar da oposição sem apreciação dos seus factos viola os princípios elementares do CPT e do direito em geral ou seja o abuso de direito, porquanto empobrece ilegitimamente a oponente e enriquece ilegitimamente o Estado que partindo de uma interpretação literal e restritiva impõe à oponente uma injustiça fiscal com grave agravo para a sua capacidade financeira, excedendo-se manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes e pelo fim social e económico do direito.

f) Violou a sentença em crise o disposto no art.º 286.º do CPT e 334.º do C. Civil.

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

O IVA em causa não só está legalmente previsto como está legalmente autorizada a sua cobrança não podendo a ilegalidade da liquidação servir de fundamento à oposição.

A ilegitimidade da oponente por não ter sido a possuidora dos bens que originaram a execução apenas pode servir de fundamento à oposição nos impostos que se reportam a determinado período de tempo e têm por base a posse de bens o que não ocorre no IVA pois a tributação não é gerada pela posse dos bens mas pela sua transmissão.

Não se encontram preenchidos os requisitos da duplicação de colecta nomeadamente que a recorrente tivesse pago já um qualquer imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

O imposto tributado não é nulo não se encontrando preenchido nenhum dos requisitos do art.º 133º do C. Procedimento Administrativo.

A rejeição da oposição não configura abuso de direito traduzindo-se até no exercício de direito que está constitucional e legalmente consagrado.

2.1. Na petição de oposição a recorrente depois de afirmar que nunca foi avisada do cedido desde que transaccionou todo o recheio do estabelecimento penhorado (artº 1º), que só tardiamente teve conhecimento dos factos quando foi avisada para a sua residência (artº 2º) pelo que foram ultrapassados todos os prazos que possibilitariam a sua defesa sob o processo gracioso de reclamação (art.º 3º) acrescenta que não concorda com a maneira como foi processada a matéria colectável no montante de 5.706.730\$00 uma vez que vendeu todo o recheio do referido estabelecimento pela importância de 3.000.000\$00 verificando-se assim um avultado prejuízo (art.º 4º).

Refere ainda que no quadro nº 4, do doc. nº 3 (fls. 34), consta ainda o montante da venda efectuado com a alienação dos bens do activo do estabelecimento em causa o que teria sido ignorado pela AF (artº 5º) e que para agravar o prejuízo o comprador ao adquirir os mencionados passou vários cheques que apresentados a desconto não tiveram provisão (6º).

Tendo o custo de aquisição sido de 10.660.159\$00 e o valor da venda de 3.000.000\$00 resultou da venda uma menos valia de 7.660.159\$00 que deveria ser levada em conta o que não aconteceu (7º) pelo que tomando em conta a percentagem fiscal de 25% o ano, calculada em 4.953.429\$00, deduzindo-se ao prejuízo real de 7.660.159\$00, a menos valia para efeitos tributários seria de 2.706.730\$00.

Perante esta petição entendeu a sentença recorrida que a oponente “fundamenta a sua pretensão na ilegalidade da liquidação da dívida exequenda já que não foi tida em consideração a venda que fez de todo o recheio do seu estabelecimento na importância de 3.000.000\$00, sendo que não tiveram provisão os cheques passados nesta aquisição” quando a lei lhe facultava “o meio judicial de impugnação contra o acto de liquidação” pelo que rejeitou liminarmente a oposição.

A recorrente conclui as suas alegações pedindo que seja revogada a sentença que rejeitou liminarmente a oposição para que seja substituída por outra que ordene o recebimento da oposição e siga a correspondente tramitação legal.

Para tanto conclui (conclusão a) que atenta a matéria de facto alegada na oposição, se provada e para isso é necessário receber a oposição e conhecer da sua matéria de facto, sempre inexistirá, *in casu*, imposto a tributar.

Continua a recorrente a pretender que seja apreciada a legalidade concreta da liquidação ao afirmar que, “sempre inexistirá, *in casu*, imposto a tributar” o que, como bem refere a sentença em apreciação, não integra fundamento de oposição.

Parece-nos que esta decisão de rejeição liminar deve ser mantida com os fundamentos que na mesma decisão são invocados.

Com efeito não articulou o recorrente qualquer fundamento enquadável no art.º 286.º do CPT e os que da petição constam prendem-se com a apreciação da legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda.

Determinar se a quantia exequenda e referente ao IVA é ou não devida conduz à apreciação da legalidade da liquidação do referido imposto como igualmente constituirá apreciação da legalidade da liquidação deste mesmo imposto averiguar se a quantia exequenda foi correctamente liquidada uma vez que igualmente consistiria em determinar se a mesma é ou não devida.

O fundamento a que se refere o art.º 286.º l a) do CPT reporta-se apenas à ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda resultante da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação e na qual se encontre prevista a sua liquidação ou donde conste a autorização para a sua cobrança na data em que ocorreu a liquidação tudo por força dos art.ºs 106.º, 108.º e 202.º da CRP.

Não pode a ilegalidade em concreto da liquidação servir de fundamento de oposição à execução uma vez que a mesma pode ser apreciada em sede de impugnação judicial nos termos constantes dos art.ºs 120.º e segs. do CPT.

Acresce que enquanto a quantia liquidada não for anulada é devida e decorrido o prazo da impugnação fica precludido o seu conhecimento.

Concorda-se, por isso, com o entendimento da decisão recorrida quando na mesma se afirma que não pode em oposição apreciar-se a legalidade concreta da liquidação.

Igualmente se concorda com a decisão recorrida quando na mesma se sustenta que podendo o oponente impugnar a correspondente liquidação não podia, a oposição, ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda.

Nos termos do art.º 286.º lg) do CPT pode a oposição 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".

De acordo com este preceito a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à posição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso conencioso do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com a indicada al. g), que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados na execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, dependentemente da sua forma, nos termos do art.º 268.º da CRP.

2.2. Acrescenta a recorrente na conclusão b) que também *in casu* existirá ilegitimidade da pessoa citada uma vez que os bens de que era possuidora a oponente não originaram qualquer dívida.

Esta questão da ilegitimidade da pessoa citada uma vez que os bens de que era possuidora a oponente não originaram qualquer dívida só

foi suscitada nas alegações do presente recurso pelo que sendo matéria nova não pode ser agora conhecida.

É jurisprudência corrente que é da essência dos recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matérias novas, não sendo, por isso, permitido invocar nas alegações fundamentos que não tenham sido abordados na decisão recorrida (STA 20-1-88, BMJ 373º 419, STJ 12-6-90, BMJ 398º 481).

Na mesma perspectiva de que o tribunal superior não conhece de questões novas salvo as de conhecimento oficioso pronunciou-se este Tribunal em 21-12-94, Rec. 18.145, Ap. DR, p. 2970 e o Pleno da Secção em 6-12-95, Ap. DR, p. 170.

Os recursos têm por objecto as decisões judiciais com as quais não se concorda (artº 676º do CPCivil e 167º do CPT) devendo das alegações e respectivas conclusões constar os fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão (nº 1 do já citado artº 690º) pois a alegação de recurso visa questionar a decisão recorrida, pondo em destaque a divergência relativamente ao decidido, sendo essa divergência o fundamento do recurso.

Pretende-se, por isso, com os recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova, daí que se entenda que não pode constituir matéria de recurso questão não apreciada no tribunal recorrido excepto se se tratar de questão de conhecimento oficioso.

Acresce que, conforme sustenta o EMMP, a ilegitimidade da oponente por não ter sido a possuidora dos bens que originaram a execução apenas pode servir de fundamento à oposição nos impostos que se reportam a determinado período de tempo e têm por base a posse de bens o que não ocorre no IVA pois a tributação não é gerada pela posse dos bens mas pela sua transmissão.

2.3. Na conclusão c) das alegações sustenta ainda a recorrente que ao tributar a oponente e atendendo a que esta sempre pagou atempadamente e por inteiro os seus impostos terá de considerar-se existir duplicação de colecta.

A afirmação da recorrente de que sempre pagou atempadamente e por inteiro os seus impostos só foi suscitada nas presentes alegações.

Contudo e conforme sustenta o EMMP não se encontram preenchidos, nas alegações, os requisitos da duplicação de colecta nomeadamente que a recorrente tivesse pago já um qualquer imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo pois que diverso é o facto tributário quando se adquire um bem e posteriormente se vende.

Parece-nos podermos acrescentar que perante os factos alegados nunca se verificaria a suscitada duplicação de colecta.

2.4. Afirma a recorrente (conclusão d) que atenta a factualidade alegada o imposto é nulo, o que permitirá sempre em sede de oposição anular a dívida exequenda e consequentemente apreciar a oposição.

Trata-se de afirmação não fundamentada com factos pelo que, conforme sustenta o EMMP, o imposto tributado não é nulo por não se encontrar preenchido nenhum dos requisitos do artº 133º do C. Procedimento Administrativo.

2.5. Na conclusão e) refere ainda a recorrente que a rejeição liminar da oposição sem apreciação dos seus factos viola os princípios elementares do CPT e do direito em geral ou seja o abuso de direito, porquanto empobrece ilegitimamente a oponente e enriquece ilegitimamente o Estado que partindo de uma interpretação literal e restritiva, impõe à oponente uma injustiça fiscal com grave agravo para a sua capacidade financeira, excedendo-se manifestamente os limites postos

pela boa fé, pelos bons costumes e pelo fim social e económico do direito.

A rejeição liminar da oposição é imposta pela lei (artº 291º b) do CPT) quando petição não tenha sido “alegado algum dos fundamentos admitidos no artº 286º”.

Não descortinamos como pode resultar do cumprimento deste preceito normativo a violação dos mencionados princípios elementares e o suscitado abuso de direito. Cabia à oponente escolher o meio legal adequado para defender os seus direitos, parecendo-nos que sempre podia, em impugnação, atacar o acto da liquidação com fundamento na sua ilegalidade concreta.

Entende-se, pelos motivos expostos, que será de confirmar a decisão que assim decidiu.

3. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — António Pimpão (relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Estive presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

STA – Competência em razão da hierarquia - Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito - artigo 32, 1, alínea b) do ETAF.

Recurso n.º 22.392 em que é Recorrente Portugal Telecom, SA e 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 Portugal Telecom, SA, do despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, proferido em 24.09.97, que por extemporaneidade, não admitiu o recurso que a mesma deduzira contra a decisão da Administração Fiscal que lhe aplicou a coíma de 150 contos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

- “A) O recurso não é extemporâneo
- B) O acto foi praticado no último dia do prazo
- C) Verificando-se apenas um lapso de contagem do mesmo
- D) Com violação do disposto nos artigos 49, 1 e 2 e do artigo 213 do CPT.

E se assim se não entender, sempre se dirá que :

E) Houve violação do disposto nos artigos 150, 1 e 145, 5 e 6 do Código Processo Civil para os quais remete a alínea f) do artigo 2º do CPT”.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por estar em causa um prazo substantivo – artigo 49 do CPT -, a que consequentemente não é aplicável o artigo 145 nº 5 do Código Civil.

E, corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente sustenta que o recurso “não é extemporâneo” pois “o acto foi praticado no último dia do prazo”, na base nomeadamente que o que conta, para o efeito, nos termos do artigo 150 nº 1 do C.P. Civil, é a “data da efectivação do respectivo registo postal, em 02/05/97 e não o da recepção, na repartição de Finanças, do recurso no dia 05 seguinte.

E, sobre aquela primeira data e registo postal, é a decisão recorrida completamente omissa.

Ora, a competência hierárquica deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso – artigo 32 nº 1 al. b) do ETAF-, constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, Secção do Contencioso Tributário, ao qual, nos precisos termos do artigo 41 nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 32.”

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência do STA, em razão da hierarquia, para dele conhecer, fazendo antes radicá-la na dita 2ª Secção do TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas, pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alfredo Aníbal B. Coelho Madureira* — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do*

ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *Afirmando a recorrente que os bens que estão subjectos à liquidação de I.V.A., são objecto de posterior transmissão e não isso dado como provado na decisão recorrida, deverá entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

Recurso: 22 433; Recorrente: EUROGRAFE — Máquinas e Equipamentos, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — EUROGRAFE — MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, LDA, com sede em Mem Martins, interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de Imposto sobre o valor acrescentado relativo ao ano de 1992, no montante de 1.533.611\$00.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *A decisão da 1ª Instância, contrariamente ao que seria normal face ao dado como provado, não considerou ter havido violação da Lei na prática do acto impugnado.*

2 - *Contudo não houve a devida valoração da prova, nem uma correcta apreciação de toda a situação fáctica que levariam à ilação de ter inexistido por parte dos serviços da administração fiscal motivos para a liquidação do imposto, pelo que deveria a sentença então proferida decidir no sentido de anular o acto impugnado.*

3 - *De facto, não podia o artigo 20º do CIVA ter sido interpretado restritivamente nos termos em que o fez o tribunal de 1ª Instância, o que não se coaduna com os mecanismos e princípios instituídos no CIVA para a liquidação do imposto.*

4 - *Só um erro interpretativo poderá ter originado a decisão recorrida, por ignorar que o direito à dedução configura um direito de crédito, cujo nascimento ocorre no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.*

5 - *Ora, aquele preceito deveria ter sido interpretado no sentido de que o direito à dedução do IVA consiste no direito que o sujeito passivo tem de abater (deduzir) ao imposto que recebe (liquidado) dos clientes, o que paga aos fornecedores.*

6 - *Isto é, o sujeito passivo para apurar o imposto a entregar ao Estado, tem o direito de deduzir o IVA suportado a montante, excepto se se estiver perante qualquer das situações a que o CIVA expressamente não atribua tal direito, como decorre da 6ª Directiva IVA.*

7 - Assim sendo, o imposto suportado com as rendas de locação financeira dos bens afectos a fins próprios da empresa (máquinas adstritas a demonstrações) será sempre dedutível.

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo se dever declarar incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso por a recorrente, na conclusão 2.^a afirmar que «não houve a devida valoração da prova, nem uma correcta apreciação de toda a situação fáctica», o que significa que não concorda com o probatório estabelecido na sentença recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas a recorrente se pronunciou, afirmando, em suma, apesar do que referiu naquela conclusão 2.^a, não é verdade que não concorde com o probatório.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2.^a Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.^a Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada, designadamente pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

O conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

3 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.⁽¹⁾ Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou

(1) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17643.

invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, 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 são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

6 — Aplicando estes princípios e regras ao caso dos autos, constata-se que, embora a referida afirmação feita pela recorrente na conclusão 2.^o possa ser interpretada no sentido de se reportar a uma apreciação jurídica da matéria de facto fixada, o certo é que nas alegações que estão subjacentes às conclusões a recorrente não deixa de afirmar um facto que não vem dado como provado.

Na verdade no artigo 7.^o das alegações a recorrente afirma como suporte da sua pretensão que *«provada a afectação das máquinas aos fins empresariais da impugnante, e considerando que as mesmas são objecto de posterior transmissão, deverão tais bens, em termos de IVA, ter o tratamento adequado de conformidade com o estabelecido pelo respectivo código, onde se consagram os princípios da 6.^o Directiva do IVA.»*.

Este ponto das alegações, único em que se alude à 6.^o Directiva do IVA, tem correspondência na conclusão 5.^a, única em que se alude às mesmas.

Por isso, será de considerar que o afirmado nesta conclusão tem subjacente o afirmado naquele ponto das alegações.

Ora, em nenhum ponto da decisão recorrida se dá como assente que as máquinas referidas sejam objecto de posterior transmissão.

Por isso, não se poderá ter como assente o que a recorrente afirma sobre a aceitação da matéria de facto fixada.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para a decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32.^o, n.^o 1, alínea b) e 41.^o, n.^o 1, alínea a), do ETAF e artigo 167.^o do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47.^o, n.^o 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa (Relator)* — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.ºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.ºs 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 art.º 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 art.º 721º, nº 4, do CPC, por for 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 e 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 da 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. Ai 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 ter-

ceiro 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 com 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 iudicio, 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 27 de Maio de 1998.

Assunto:

STA – Competência em razão da hierarquia – Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença de 1ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito - art. 32º n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 22.439 em que é Recorrente J. Gomes – Sociedade de Construções do Cávado, S.A. e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. :

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por J. Gomes – Sociedade de Construções do Cávado, S.A., do despacho do TT de 1ª Instância de Braga, proferido em 30/10/97, que, por inutilidade da lide, julgou extinta a instância na impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação de IVA, de Abr. 92, no valor de 258.346\$00.

Fundamentou-se a decisão no facto de a ora impugnante ter aderido ao regime do Dec.-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - Porque está ciente da razão que lhe assiste mantém todo o interesse na lide, como expressamente nos autos veio declarar. A adesão ao regime previsto no D.L. n.º 124/96 não significa, de modo algum, desinteresse no prosseguimento da impugnação ou, muito menos, reconhecimento de direitos ao credor tributário. A adesão, de momento, mais não significa do que uma atitude de prudência, cautela e razoável critério de administração do património, bem como da adopção da melhor estratégia de natureza financeira, com o fim de evitar rupturas na estrutura económica da empresa que futuramente façam perigar a sua estabilidade, de quem não dispõe de meios financeiros suficientes para solver um crédito fiscal, caso a decisão dos autos não seja favorável.

2ª - A motivação da adesão, para além do já exposto, foi norteada pelo conteúdo dos ofícios com o n.º 5.419, de 28 de Novembro de 1984 e n.º 749, de 23 de Janeiro de 1997, emitidos pelo Senhor Director Geral da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, para conhecimento dos serviços e dos contribuintes interessados.

3ª - Estes officios consagram um esclarecimento sobre a interpretação das Leis Tributárias e o modo mais seguro de lhes dar cumprimento, têm, pois a natureza de informação vinculativa conforme prevêm os artigos 20 n.º 1 al. a) e 72 n.º 1, C.P.T., constituem-se no limite como causa de afastamento de culpa da impugnante.

4ª - Decididamente influente também na vontade da impugnante foi a jurisprudência deste Alto Tribunal firmada através do acórdão de 27 de Novembro de 1996.

5ª - O acto tributário é apenas um acto de verificação constitutiva da ocorrência dos pressupostos estabelecidos nas leis de tributação e dos efeitos jurídicos que deles emergirem a quando da sua completa erupção, princípio cuja afirmação garante ao sujeito da relação tributária, a possibilidade de discussão contenciosa de qualquer acto tributário.

6ª - A compressão do direito de accionabilidade dos actos tributários integra matéria dos meios de defesa do contribuinte, abrangida pelo princípio da legalidade tributária, sujeita ao postulado na reserva absoluta da lei formal – art.º 106, *ex. vi* art. 168 n.º 1 al. i), C.R.P., que ainda não veio à luz do dia.

7ª - A sentença em apreço violou, de entre outras, as disposições constantes nos artigos 106 e 108 n.º 1 al. i), C.R.P., art. 271, C.C., arts. 16, 17 al. a), 19 al. c), 23 al. d), 12 al. a).

Termos em que deve ser proferido douto acórdão revogatório da sentença, em mérito, que ordene a baixa dos autos para prosseguimento dos ulteriores termos com vista à decisão final”.

A Fazenda Pública não contra alegou.

O Exmo. Magistrado do M.º P.º emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, concluindo “ pela aplicação directa do disposto no art. 268 n.º 4 da C.R.P., considerando-se manter-se o direito a deduzir impugnação na hipótese de adesão ao Dec. Lei n.º 124/96, de 10-8”.

E, corridos os vistos legais cumpre decidir.

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste S.T.A., em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente sustenta, nomeadamente, que a motivação da adesão ao regime previsto no Dec.-Lei n.º 124/96 foi norteada pelo conteúdo dos referidos officios, emitidos pela Senhor Director-Geral da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, para conhecimento dos serviços e dos contribuintes interessados e pela jurisprudência deste Tribunal - *cf.* conclusões 2ª e 4ª -, consagrando aqueles «um esclarecimento sobre a interpretação das leis tributárias e o modo mais seguro de lhes dar cumprimento» pelo que se constituem, no limite, «como causa de afastamento da culpa da impugnante».

Ora, a decisão recorrida é absolutamente omissa quer quanto à tal motivação e ao dito conteúdo quer quanto à ausência da referida culpa.

E, como este S.T.A. tem vindo constantemente a referir, a relevância, ou não, de tal matéria factual para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como se afirma no acórdão do S.T.A., de 4 de Maio de 1994 Rec. n.º 17.643 «porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso».

E, por outro lado, como é jurisprudência pacífica, a apreciação da culpa constitui matéria de facto, da exclusiva competência das instân-

cias, a menos que, para tal, seja necessário interpretar normas jurídicas ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador.

Quando está em causa, como nos autos e do ponto de vista da recorrente, a determinação da existência de culpa, por omissão de deveres gerais de diligência, sem recurso a qualquer daquelas coordenadas, trata-se efectivamente de questão de facto.

Cfr., por mais recentes, os Acs. deste tribunal, de 27/11/96 Rec. n.º 20.929, e 19/10/96 Rec. n.º 20.777 e do S.T.J. de 18/1/95 e 26/2/94 In Acs. Douts. respectivamente 401.608 e 391.926.

Como escreve o Prof. Antunes Varela, in R.L.J. 122/220:

«Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

Em suma: como é igualmente jurisprudência corrente - cfr., por todos, os Acs. do Supremo Tribunal de Justiça de 15/5/91 e 6/3/91 in Acs. Douts. respectivamente, 367.917 e 354.813 -, a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Ora, a competência hierárquica deste S.T.A., para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões do T.T. de 1.ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art. 32 n.º 1 al. b) do E.T.A.F. -, constituindo assim excepção à competência generalizada do T.C.A., Secção de Contencioso Tributário, ao qual, nos precisos termos do art. 41 n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer «dos recursos de decisões dos tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 art. 32».

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste S.T.A., em razão da hierarquia, para dele conhecer, fazendo antes radicá-la na dita 2.ª Secção do T.C.A..

Termos em que se acorda declarar este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alfredo Anibal B. Coelho Madureira*. — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Decisão que aplica coima.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, nos termos do art.º 212.º 1b) e d) do CPT, a decisão que aplica coima ao remeter para os factos constantes do

auto de notícia por não efectuar a descrição sumária dos factos nem indicar que não vigora o princípio da proibição de reformatio in pejus.

Recurso n.º 22.456. Recorrente: Elo – Publicidade e Artes Gráficas, Ld.º.; Recorrida: Fazenda a Fazenda; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Elo - Publicidade e Artes Gráficas, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância, 4º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente o recurso e manteve a decisão que lhe aplicou a coima de 1.800.000\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A decisão da aplicação da coima não continha alguns requisitos legais, previstos no art.º 212º do CPT, concretamente: não identificava o imposto, não referia o prazo em que o mesmo devia ter sido pago, não referia a norma violada e não fazia a menção de que não vigorava o princípio da proibição de *reformatio in pejus*;

b) A falta destes requisitos constitui nulidade insuprível, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 195º do CPT;

c) Na sentença de que se recorre, considera-se, incorrectamente, que a nulidade pela não indicação do princípio da proibição de *reformatio in pejus*, estava sanado porque a recorrente demonstrara conhecimento de que não vigorava tal princípio, violando assim o citado art.º 195º do CPT, que considera tal nulidade insuprível;

d) A sentença recorrida considera que, apesar de não ser aconselhável, a remessa feita na decisão, para o auto de notícia, onde estavam os outros requisitos, sanava também a falta, o que não é correcto, uma vez que a remessa, genérica, não referia concretamente os elementos para que se remetia, correspondendo assim à falta dos requisitos na decisão, que, como se frisou, é nulidade insuprível;

e) Na sentença considera-se que a decisão contém a fundamentação mínima, com o que não se concorda, já que a mesma não esclarece porque optou o seu autor pela punição a título de negligência, porque aplicou aquela coima e não outra, porque é que a gravidade é mínima e qual a situação económica do agente;

f) Sendo insuficiente a fundamentação, a sentença violou o disposto no art.º 125º 2 do CPA Administrativo que dispõe que a fundamentação insuficiente equivale à falta de fundamentação;

g) A extinção da responsabilidade criminal e contra-ordenacional é de conhecimento officioso e a sentença recorrida não ponderou a extinção consagrada na Lei n.º 51-A/96, de 9-9, que deve abranger a responsabilidade contra-ordenacional, por uma questão de equidade e respeito ao princípio de que quem quer o mais, quer o menos;

h) A não se considerar extinta a responsabilidade contra-ordenacional da recorrente, violou-se o art.º 3º da Lei n.º 56-A/96.

i) Assim, a sentença recorrida deve ser anulada, declarando-se extinta a responsabilidade contra-ordenacional do recorrente ou, se assim não se entender, deve ser anulada a decisão que aplicou a coima, por não conter todos os requisitos legais e não estar fundamentada.

O EMMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

Nos termos do art.º 212º 1b) e d) do CPT a decisão que aplica a coima deverá conter a descrição sumária dos factos e a indicação de que não vigora o princípio da *reformatio in pejus* não tendo a dos pre-

sentos autos feito "qualquer transcrição ainda que genérica, dos factos que lhe serviram de fundamento, remetendo-se o julgador para o auto de notícia" nem qualquer menção do referido princípio.

A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coimas constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação fiscal pelo que deve ser anulada (artº 195º 1 d) e 3 do CPT).

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1- A arguida apresentou no dia 7-5-96 a declaração periódica de IVA respeitante ao período de 9412, a que correspondia o imposto a pagar no montante de 8.968.035\$00, sendo que o valor da prestação tributária entregue e créditos consumidos era apenas do valor de 168.035\$00, pelo que ficou em dívida a importância de 8.800.000\$00;

2- O termo do prazo para cumprimento da obrigação foi em 28-02-1995.

3- À data da autuação, em 7-9-1996, a recorrente ainda não tinha entregue nos cofres do Estado o imposto em falta, no montante de 8.800.000\$00.

4- A arguida aderiu, em 23-1-1997, ao regime de regularização de dívidas fiscais previsto no DL 124/96, de 10-8-1997, a pronto pagamento, tendo incluído o processo executivo - 96/102036.6 - no qual se cobrava o imposto referido, bem como os juros compensatórios no montante de 2.062.816\$00.

5- A arguida, ora recorrente, pagou as importâncias em dívida, incluindo o imposto no referido montante de 8.800.000\$00, no dia 31-1-1997;

6- A arguida foi condenada nestes autos na coima de 1.800.000\$00, de cuja decisão, de fls. 11 e que se dá por reproduzida, foi notificada no dia 30-5-1997 - ver fls. 30 -, por carta registada com A/R. A recorrente ainda foi notificada para em 15 dias pagar a coima no citado montante de 1.800.000\$00 a contar da data da assinatura do A/R ou recorrer nos termos do disposto no artº 213º do CPT sob pena de, não o fazendo neste prazo, se proceder à cobrança coerciva.

7- O presente recurso foi interposto no dia 16-6-1997.

8- A arguida foi notificada da instauração do processo de contra-ordenação bem como para apresentar a defesa que entendesse, bem como sendo caso disso, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário nos termos do art.º 209º do CPT, tendo a recorrente solicitado o pagamento nos termos do mesmo artigo.

3. A sentença em recurso depois de afirmar que a arguida foi acusada, por auto de notícia de 7-9-96, de só em 7-5-96 ter apresentado a declaração periódica respeitante ao período 9412, não tendo pago a quantia de 8.800.000\$00 concluiu que todos os factos foram dados como provados na decisão, por remissão, sendo que a própria arguida, tacitamente os confessou uma vez que, tendo sido notificada para apresentar a sua defesa, nada disse para além de pedir o pagamento voluntário nos termos do art.º 209º do CPT.

Nas conclusões g), h) e i) sustenta a recorrente que a extinção da responsabilidade criminal e contra-ordenacional é de conhecimento officioso e a sentença recorrida não ponderou a extinção consagrada na Lei nº 51-A/96, de 9-9, que deve abranger a responsabilidade contra-ordenacional, por uma questão de equidade e respeito ao princípio de que quem quer o mais, quer o menos e ao não se considerar extinta a responsabilidade contra-ordenacional da recorrente, violou-se o art.º 3º da Lei nº 56-A/96 devendo a sentença recorrida ser anulada, declarando-se extinta a responsabilidade contra-ordenacional do recorrente.

Estabelece o artº 1º da Lei nº 51-A/96, de 9-12, que “o presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no Decreto-Lei n.º 225/94, de 5-9, e do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10-8” acrescentando o artº 3º que “o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal”.

Reporta-se este diploma normativo aos crimes que identifica não abarcando a contra-ordenação a que se referem os presentes autos.

A extinção do procedimento criminal a que se refere o mencionado artº 3º aplica-se apenas aos crimes que se encontram identificados no artº 1º do mesmo diploma legal.

Entende-se que este diploma, como os que concedem amnistias, dada a sua natureza restritiva e especial, devem interpretar-se e aplicar-se nos seus precisos termos não sendo permitida a sua interpretação extensiva ou analógica (cfr. neste sentido STA, 21-3-1990, AD 351º 365 e 19-6-91, Rec. 13.439, Ap. DR p. 791).

Consequentemente à situação dos autos não é aplicável a mencionada Lei 51-A/96 pelo que não se declara extinta a responsabilidade contra-ordenacional da arguida a que se reportam os presentes autos.

Sustenta a recorrente que deve ser anulada a decisão que aplicou a coima, por não conter todos os requisitos legais, pois que a decisão da aplicação da coima não identifica o imposto, não refere o prazo em que o mesmo devia ter sido pago, não refere a norma violada e não faz a menção de que não vigorava o princípio de proibição de *reformatio pejus* o que constituiria nulidade insuprível, nos termos da al. d) do nº 1 do artº 195º do CPT.

Estabelece o artº 212º do CPT que “a decisão que aplica a coima conterà:

...
b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

...
d) Indicação de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*».

Nos termos do artº 195º 1d) do CPT do mesmo diploma normativo constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação fiscal “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas” a qual nos termos do seu nº 3 “tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos”.

Conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 13-12-95, Rec. 17.465, Ap. DR, p. 2913, “a descrição dos factos, embora sumária, não pode consistir na afirmação de conclusões vagas, ou na reprodução de expressões da norma que prevê a contra-ordenação, sendo necessário concretizar a conduta - actos ou omissões - do arguido, devidamente referenciada no tempo e no espaço” pois que “só assim, de facto, ficará o arguido em condições de poder defender-se, quando notificado daquela decisão, nos termos do nº 2 do artº 212º, recorrendo judicialmente, caso com ela se não conforme - cfr. Artº 213º”. Nesta perspectiva refere ainda que “o legislador rodeou das maiores cautelas o direito de defesa do arguido... o que determina uma interpretação rigorosa do artº 212º, quanto à existência dos requisitos da decisão que aplica a coima, entre os quais se conta a descrição sumária dos factos para que se respeite aquela intenção do legislador” e que, por isso, “a lei prevê como nulidade insuprível... a falta de requisitos legais da deci-

são de aplicação das coimas... nulidade essa de conhecimento officioso e arguível até ao trânsito em julgado da decisão final” tal como resulta do n.º 5 do citado art.º 195.º.

Acompanha-se, ainda, o Ac. desta Secção de 18-2-98, Rec. 22216, quando nele se afirma que o mencionado art.º 212.º 1b) do CPT não permite que a «descrição sumária dos factos» seja substituída “pela remissão para peças do processo” o que não só resulta da análise literal da norma como da sua análise racional relativa à fundamentação de facto do acto visando “essencialmente impor ao órgão decisor a necessária verificação dos factos e o controlo critico da lógica jurídica que enforma a decisão” o que melhor se aferirá “com a enunciação expressa dos factos do que com uma mera remissão para outra peça, porventura, mais inclinada à suspeição de menor rigor na reflexão a produzir” sendo certo que podia o legislador ter optado, como o fez no art.º 199.º 2 do CPT, pelo envio de cópia do auto de notícia e no art.º 125.º do CPA, pela fundamentação por remissão, por uma forma mais simplificada o que, com certeza, não estava na sua mente pois se assim fosse não deixaria de se expressar de forma diversa.

Entende-se, nos termos expostos, que se verifica a nulidade suscitada e resultante do a decisão que aplicou a coima não indicar os factos que a integram apesar de a mesma remeter para o auto de notícia e ainda pelo facto de não indicar que não vigorava o princípio da proibição de *reformatio in pejus*.

Por força do art.º 195.º 3 citado devem aproveitar-se os actos que antecederam a decisão que aplicou a coima os quais se mantêm válidos pelo que devem remeter-se os autos à entidade que aplicou a coima.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida, em declarar a nulidade da decisão que aplicou a coima e ordenar que os autos voltem ao tribunal de 1.ª instância para que sejam remetidos à entidade que proferiu a decisão que aplicou a coima.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — António Pimpão (relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Estive presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

*Intimação. Prazo para a apresentação do requerimento.
Rejeição do pedido*

Doutrina que dimana da decisão:

- I — De acordo com o disposto no art. 82 n.º 1 da LPTA, é de 10 dias o prazo dentro do qual as Autoridades Públicas devem fazer emitir as certidões que lhe sejam solicitadas pelos interessados.
- II — Decorrido esse prazo sem que se mostre satisfeito o anterior pedido, o interessado dispõe do prazo de um

mês para requerer em juízo competente a intimação judicial daquela autoridade.

III — O prazo referido em II tem natureza substantiva.

IV — Porque assim, decorrido este, ocorre a caducidade do direito referido em II, devendo, consequentemente, rejeitar-se o pedido de intimação judicial.

Recurso n.º 22.507. Recorrente: Rexic-Representações, Exportações e Importações, L^{da}; Relator: Exm.º Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Rexic - Representações, Exportações e Importações, Limitada, nos presentes autos convenientemente identificada, não se tendo conformado com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - que lhe negou provimento ao recurso oportunamente interposto da decisão proferida pelo TT de 1.^a instância de Lisboa - 2.^oJuízo - que, por sua vez, lhe indeferira o pedido de intimação para passagem de certidão, apresentado nos termos dos arts. 82 n.º 2 da LPTA e 166 do CPT, dele interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário -.

Fê-lo invocando o disposto nos arts. 85, 113 e 115 da LPTA e o art. 166 n.º 1 do CPT, juntando com aquele requerimento as respectivas alegações e sete documentos.

Admitido o recurso e remetidos os autos a este Supremo Tribunal, mediante promoção do Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público - cfr. fls. 260 v.º-, constatada a ausência de conclusões das doudas alegações de recurso juntas a fls. 219 e segts., por despacho do Relator foi ordenado o cumprimento do disposto nos art. 690 n.º 4 e 5 do CPC, o que ora se mostra satisfeito pelo requerimento de fls. 263 e 264, formulando a Recorrente as seguintes conclusões:

1. Como se alcança de fls. 22 e 19 dos autos, a Requerente pagou ao Fisco a título de IVA, indevidamente e por ostensivo lapso, as importâncias de Esc. 3.736.122\$00 - 10.421.932\$00 - 1.293.427\$00 - 4.662.424\$00 - 705.346\$00 (respeitante a materiais adquiridos para a construção e equipamento da sua sede).

2. Reconhecendo que o pagamento dessas quantias era indevido, a Requerida devolveu e reembolsou à Requerente essas prestações de Esc. 3.736.122, 10,421.923\$00 e de 1.293.427\$00 mas, retém e não reembolsa à Recorrente (indevida e ilegalmente) as últimas duas tranches da globalidade dos IVAs isto é, de Esc. 4.662.624\$00 e 705 346\$00.

3. Nesse período, tendo o gerente da Requerente adoecido gravemente, teve de ser conduzido para o estrangeiro onde foi submetido a uma melindrosa intervenção cirúrgica, não podendo por isso inteirar-se da sorte destas últimas prestações em dívida. Também nesse período o responsável pela escrita ausentou-se para parte incerta (rectius -fugiu).

4. Quando o gerente regressou, procurou inteirar-se dessa dívida junto da Requerida onde foi verbalmente informado que o pedido de reembolso dessas duas prestações fora indeferido!

5. A Recorrente então repetidamente diligenciou junto da recorrida ser informada dos termos e fundamentos desse procedimento, tanto mais que este " indeferimento " (verbalmente comunicado) era antagónico e incongruente com as decisões anteriores da Requerida que mandou reembolsar à Requerente os IVAs, baseada em prévias e atuadas investigações que a própria Requerida levava a efeito.

6. *Demonstrou a requerente que a póstuma informação de fls. 35 é falsa e errada como é abusiva e ilegal a retenção das quantias que lhe são devidas (as duas tranches em dívida). Tanto mais que,*

7. *Não só pelos actos em causa não é devido pela Recorrente o IVA, como a própria Requerente está isenta desta IVA - art. 9º n.º 2 do CIVA, como a Recorrida reconhece.*

8. *Usando dos direitos que a lei lhe consagra designadamente nos arts. 19º, 20º e 21º do Cod. de Processo Tributário, entre outros, requereu à Recorrida que lhe passasse uma certidão de todos os actos pertinentes relativos a toda a situação relevante dos IVAs em causa para ficar informada e inteirada de todos os actos da Recorrida lesivos dos seus interesses e, caso necessário, para os impugnar.*

9. *Estes actos que a Requerida deve certificar de forma clara e legível estão identificados no art. 3º da p. i. e que a douta decisão do TAC de fls. 7/8 (para a qual a p. i. também remete) reproduz - e que não são mais do que a reprodução dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º da p. i. da Recorrente ao Douro TAC e do requerimento dirigido à Recorrida (fls. 14)*

10. *O Dig.º M.º P.º junto da 1ª instância entendeu este exacto alcance e teor do pedido da Requerente, como se vê da douta promoção de fls. 188. Igualmente o Meritíssimo Juiz de então, assim o entendeu a fls. 186. É assim o entendeu também o ilustre Representante do M.º P.º junto da 2ª instância a fls. 207.*

11. *Portanto, ao contrário do que dizem as decisões recorridas, desde o início o pedido da Requerente está bem identificado. Se houve novos pedidos da Requerente, como a decisão recorrida insinua a fls. 214 in fine, estes se devem a confusão que a própria Requerida criou na Requerente, ao não satisfazer clara e transparentemente o pedido inicial da requerente (que ainda continua por satisfazer, como o Dig.º M.º P.º reconhece a fls. 207).*

12. *O envio pela Requerida de um conjunto de microfimes (que a Requerente nunca pôde ler, nem tem meios técnicos para o efeito) e um acervo de fotocópias ilegíveis e desordenado, não constitui "passar certidão", nem obedece aos requisitos previstos no art. 21º do Cod. Proc. Tributário e no art. 259º do CPCiv (este por analogia).*

13. *Nem a Requerente se pode basear nesse monte ilegível, desordenado e indecifrável de fotocópias e opacos microfimes para uma eventual impugnação judicial dos actos que eles contém, nem qualquer pessoa média os percebe e muito menos um Julgador os poderá decifrar e aceitará como "certidão", base de impugnação.*

14. *Assim, por a Requerida não ter passado a requerida certidão de forma legal e perceptível como pedida pela Recorrente, as decisões recorridas, da forma como decidem, violam o disposto no art. 166 do Cod Proc. Tributário, conjugado com o n.º 2 (do art. 82 - cfr. rectificação operada por despacho de fls. 266) da LPTA.*

Conclui pedindo sejam revogadas as decisões recorridas e se determine a intimação da entidade ora Recorrida a passar e entregar à Recorrente a certidão pedida,

E, explicitando, diz consubstanciar a sua pretensão no seguinte:

- *do despacho ou despachos a autorizar os pedidos de reembolso das quantias... indevidamente pagas pela Rexc a título de IVA com teor integral dos despachos de deferimento que sobre eles recaíram, com todas as informações que os precederam, fundamentaram e justificaram esses pagamentos à Recorrente;*

- *do pedido de reembolso de Esc. 4.662.624\$00 e 750.346\$00 que constituem as últimas tranches da globalidade de IVAs indevidamen-*

te pagos pelo Recorrente e o despacho ou despachos que alegadamente foram proferidos a negar essa devolução.

- Certidão essa que deverá conter todos os requisitos legais, designadamente a indicação da Entidade ou Entidades que proferiram tais despachos, se o fizeram no uso de delegação ou subdelegação de competências, os fundamentos (integral, fiel e perceptivelmente reproduzidos); os meios de defesa e os prazos legais para reagir contra esses actos..., tudo isso nos termos do disposto no n.º 2 do art. 64 do Cod. Proc. Tributário, conforme foi pedido pela carta de 8/02/96... "

À semelhança do que ocorrerá já quanto ao recurso interposto e julgado pelo TT de 2ª instância, não foram apresentadas neste Supremo Tribunal Administrativo também quaisquer contra-alegações.

A Requerida e ora Recorrida - a Direcção de Serviços do IVA - respondeu apenas ao pedido inicial, ainda no TT de 1ª instância, e em consequência de notificação ordenada face ao disposto no art. 83 n.º 1 da LPTA, nos termos do ofício que se mostra junto a fls. 22 e seguintes, com o que juntou aos autos certidão exaustiva da correspondência trocada com a ora Recorrente, de tudo constando inequivocamente as razões de facto e de direito que sustentaram a questionada não devolução das duas tranches de IVA, que esta persiste em ver devolvidas.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer sobre o objecto e mérito do recurso apresentado, opinando pelo seu provimento e consequente revogação do decidido, sustentando em síntese e fundamentalmente que:

- se encontrarem identificados os factos que a requerente quer ver certificados.

- não terem a aptidão para os certificar os elementos remetidos ao Requerente, e que, assim,

- a decisão recorrida violou o disposto no art. 82 da LPTA na apreciação da prova.

Corridos os vistos legais - art. 115 n.º 2 da citada Lei de Processo - e porque nada obsta cumprir apreciar e decidir

O presente recurso, porque interposto em processo pendente à data da entrada em vigor do DL n.º 229/96, de 27-11, apesar de consubstanciar triplo grau de jurisdição ou recurso é, porém, legalmente admissível, nos termos do disposto nos arts. 32 n.º 1 alínea a) e 41 n.º 1 alínea a) do ETAF, na redacção anterior.

Porque assim, já de harmonia com o estabelecido pelo n.º 4 do art. 21 do referido Estatuto, e uma vez que os poderes de cognição desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se circunscrevem apenas à matéria de direito, importa, consequentemente, reter como definitiva e assente a matéria de facto fixada pela 2ª instância, sem desprezar porém a que consta de documentos juntos e não impugnados.

E esta, com o consta da decisão sindicada pelo presente recurso é a seguinte:

1º - Em 14/7/95 o Recorrente dirigiu ao Sr. Director do Siva requerimento pedindo que fosse informado e notificado do seguinte:

A) quando se efectuou o pagamento do remanescente do reembolso do IVA no montante de 4.662.624\$00. ordenado por V.Exa e a que Rexic tem direito.

B) No caso de esse reembolso do IVA não ter sido feito desde já se solicita que Vxcia se digne mandar fazê-lo com toda a urgência - vd. Doc. de fls. 44 e 45.

2º- Nesse req. o recorrente pedia também que a solicitada notificação fosse feita para a "Clínica do Padre Cruz" em Almada onde refere-se estar internado.

3º- O Recorrente enviou novo requerimento aos SIVA - em data que a respectiva fotocópia não permite descortinar - dizendo que não tinha recebido a pedida notificação e requerendo que lhe fosse passada certidão (ou fotocópia certificada) das seguintes peças dos processos relativos à Refix:

- Todos os requerimentos da Refix pedindo as devoluções dos Iva (3.736.122\$00 + 10.421.932\$00 + 4.662.624\$00 + 1.295.427\$00) com os despachos de deferimento neles proferidos.

- As correlativas facturas (de fornecimento de bens à Refix).

- E dos motivos e fundamentos por que até hoje não foi efectuado o reembolso de esc. 4.662.624\$00 - vd Doc. de fls. 56.

4º- Em 28/2/96 os SIVA responderam aos requerimentos apresentados pelo Recorrente de fls. 60, onde diziam já ter prestado as informações pedidas através dos officios n.º 9999883 e 9654 que se encontram nos autos a fls. 42 e 55 e que se dão como reproduzidos, aquele enviado para morada que constava do cadastro da firma. acrescentando que "relativamente ao facto de terem sido remetidas fotocópias das exposições da empresa, ao que parece era efectivamente isso que se pedia na exposição recepcionada em 2/1/96... pressupondo-se agora que o que o se pretendia eram as declarações periódicas, pelo que tenho a honra de enviar a V. Exa. Microfilmagens das declarações relativas aos períodos de 93/03 T, 93/06 T, 93/09 T, 93/12 T, e 94/06 T, bem como microfilmagem dos modelos 3.17 dos reembolsos relativos àqueles períodos onde consta respectivo despacho. Mais tenho a honra de informar V. Exa. que o fundamento dos despachos proferidos... foi já remetido através do officio n.º 9654 de 30/1/96."

5º- Em 8/2/96 o Recorrente dirigiu o requerimento de fls. 64 aos SIVA recepcionando o officio n.º 009654 e as fotocópias autenticadas. Que o acompanharam e, ao mesmo tempo que afirmava que aqueles Serviços não haviam satisfeito todo o seu pedido requeria que fosse passada nova certidão "compreendendo" cópia dos requerimentos (v.g. declarações) da REXIC a pedir as devoluções dos IVAs, com rigor integral dos despachos de deferimento que sobre eles recaíram, com todas as informações que precederam, fundamentaram e justificaram esses despachos, "com todos os demais elementos conexos."

6º- Em 19/3/96 os SIVA enviaram novamente ao Recorrente a microfilmagem das declarações referidas no ponto anterior e o despacho que "por lapso" não tinha sido anteriormente enviado. - vd. Fls. 6.

Com base nesta factualidade acordou e decidiu o Tribunal Tributário de 2ª instância em negar provimento ao recurso interposto e consequentemente manter a decisão com ele impugnada, a qual, por sua vez, indeferira o pedido de intimação formulado por duas ordens de razões, a saber, por o requerente não indicar convenientemente o acto que a reclamada certidão deveria certificar, estando, também por isso, o tribunal impedido de ordenar a consequente intimação, e ainda porque, considerou-se igualmente na decisão do TT de 1ª instância, não ter o requerente o seu pedido insatisfeito, pois se considerou antes que resultava dos factos apurados ter-lhe sido passada a requerida certidão, conforme aliás o próprio reconhecia no art. 10 da petição inicial.

Considerou-se ainda no ora sindicado aresto do Tribunal Central Administrativo - Secção de contencioso Tributário, além do mais, que sendo embora "incontroverso o direito à informação por parte dos contribuintes, o qual engloba o direito à passagem de certidões -

arts. 19 e 20 do CPT e art. 82 da LPTA.... tal direito pressupõe que o contribuinte cumpra o dever também ele essencial à satisfação da sua pretensão: o de formular um requerimento onde claramente exponha o que pretende ver certificado...”

E que “... a AF foi respondendo às solicitações do Recorrente conforme o entendimento que delas tinha, e assim foi-lhe prestando diversas informações e fornecendo diversa documentação. E diga-se, em abono da verdade, que lhe não era exigível outro comportamento...”

Porque assim, concluiu-se, decidindo, negar provimento ao recurso interposto, mantendo-se consequentemente a anterior decisão que indeferira o pedido de intimação para passagem de certidão antes formulado.

Como emerge dos autos e do relato que deles se deixa aqui reproduzido, insurge-se ainda e mais uma vez a Recorrente contra o ali decidido, pondo-o em causa, em síntese e fundamentalmente, por, em seu entender, o Requerido SIVA não ter dado satisfação capaz ao seu pedido, já que, sustenta, a certidão facultada não satisfaz os requisitos legais previstos nos arts. 21 e 166 do CPT e n.º 2 do art. 82 da LPTA.

Tudo visto e para decidir importa, em primeiro lugar, que atentemos, circunscrevendo e saneando, quer o âmbito do pedido formulado - emissão de certidão -, quer o meio processual utilizado para o viabilizar.

Quanto ao pedido de emissão de certidão formulado pela ora Recorrente e transmitido aos serviços requeridos.

De tudo o que se deixa exposto e como exuberantemente decorre dos autos, resulta claro que a ora Recorrente, depois de prolongada e insistente troca de correspondência com a Direcção dos Serviços do IVA, pelo menos desde 14 de Julho de 1995 até 6 de Março de 1996 - cfr. docs. n.º 1 e 7 juntos com as alegações de recurso para este STA - vinha pugnando junto destes pela, em seu entender, devida devolução de duas tranches de IVA no valor de 4.662.624\$00 e de 705.346\$00 que, ao contrário de outras, lhe não foram oportunamente reembolsadas.

E que, de requerimento em requerimento, sempre reiterando aquele entendimento e a consequente ilegalidade da respectiva retenção pelos Serviços dos reclamados reembolsos, foi sucessivamente formulando pedidos ora de notificação para local onde dizia convalescer de doença prolongada, ora de emissão de certidão de peças dos respectivos processos de reembolsos, agora relativamente a todos os IVAs pagos - cfr. requerimentos de 21 de Dezembro de 1995 e de 6 de Março de 1996.

Entretanto, em data que não é possível descortinar através da fotocópia junta com a petição inicial a fls. 6 e seguintes, a Requerente formulou e dirigiu ao TAC de Lisboa pedido de intimação nos termos do referido art. 82 n.º 2 da LPTA contra a Direcção dos Serviços do IVA invocando o requerimento que a estes serviços dirigira em 6 de Março de 1996 - cfr. fotocópia de fls. 14 e 15 dos autos -.

Por decisão de 8 de Maio de 1996, o TAC de Lisboa julgou-se incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido, já que se tratava de “meio processual acessório de processo judicial tributário...”, e uma vez que “... a certidão solicitada destina-se eventualmente a instruir processo “administrativo tributário” (art. 71 e segts. do CPT) ou “processo judicial tributário” previsto nos arts. 118 e segts. do CPT...”

Em face do assim decidido requereu, depois, em 22 de Maio de 1996, no TT de 1ª instância de Lisboa a mesma intimação, juntando à petição inicial os referidos documentos e a necessária procuração forense.

Fê-lo, porém, sem lançar mão do disposto no art. 4.º 1 e 3 da LPTA.

Do requerimento que elegeu como fundamento-pressuposto da requerida intimação, dirigido ao Director dos Serviços do IVA, em 6 de Março de 1996, consta, além do mais, que:

“ 2º) - *Também até hoje não foi passada a certidão pedida por requerimento apresentado nesse Serviço do IVA em 21 de Dezembro de 1995...* ”.

E porque assim, reiterando o antes requerido por instrumento de 21 de Dezembro de 1995, mais uma vez, solicitou a emissão da dita certidão “... do despacho ou despachos a autorizar o reembolso das quantias indevidamente pagas pela REXIC a título de IVAs ” e “... do despacho ou despachos que alegadamente foram proferidos a negar a devolução de Esc. 4.662.624\$00 de IVA (que são devidos à REXIC) e a ordenar alegadas liquidações adicionais. ”

No dito requerimento de 21 de Dezembro de 1995 - cfr. doc. n.º 4 junto com as alegações do presente recurso e que consta de fls. 247 e 248 - já a ora Recorrente requeria ao referido Director de Serviços de IVA, além do mais, se dignasse:

“... mandar passar-lhe certidão (ou fotocópia certificada) das seguintes peças do(s) processo(s) relativo(s) à REXIC;

- todos os requerimentos da REXIC pedindo as devoluções do IVAs 3.736.122\$00 - 10.421.932\$00 - 4.662.624\$00 - 1.295.427\$00) com os despachos de deferimento neles proferidos;

- as correlativas facturas (de fornecimento de bens) à REXIC;

- e, dos motivos e fundamentos por que até hoje não foi efectuado o reembolso dos Esc. 4.662.624\$00. ”

Assim, ressalvado o posterior abandono do pedido das “correlativas facturas” que se não mostra expressamente formulado no requerimento de 6 de Março de 1996, verifica-se existir absoluta correspondência ou identidade nas pretensões transmitidas através daqueles dois requerimentos.

Porque assim e de harmonia com o propósito saneador antes formulado, fixado nos termos expostos o objecto ou conteúdo do pedido do presente meio processual acessório de intimação para passagem de certidão, importa que atentemos agora no regime legal aplicável.

E este, na falta de outro que especialmente a lei preveja, não pode deixar de ser o estabelecido nos invocados arts. 82 a 85 da LPTA, por expressa determinação, aliás, do disposto no art. 166 do CPT. (No mesmo sentido decidiu já esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 23-03-94, in AP DR 28-11-96, 1.137).

Assim e em primeiro lugar importa que atentemos, verificando, se, “in casu”, se mostram ou não reunidos os pressupostos legais de que a lei faz depender a procedência do respectivo pedido.

No que releva para a decisão do presente recurso, e em sede de pressupostos processuais do referido meio acessório, dispõe o invocado e aplicável art. 82º da LPTA:

1- *A fim de permitir o uso dos meios administrativos ou contenciosos, devem as autoridades públicas facultar a consulta de documentos ou processos e passar certidões, a requerimento do interessado..., no prazo de 10 dias,...*

2- *Decorrido esse prazo sem que os documentos ou processos sejam facultados ou as certidões passadas, pode o requerente, dentro de um mês, pedir ao tribunal administrativo de circulo a intimação da autoridade para satisfazer o seu pedido. ”*

Assim estatuidando, manifesto é que, como meio processual acessório que, inequivocamente é (pelo menos face ao espírito, letra e tempo do respectivo diploma legal - o DL n.º 267/85, de 16 de Julho -), a lei lhe reservou, fixando, pressupostos processuais de cuja verificação prévia faz condicionar a respectiva procedência, independentemente do mérito substancial do próprio pedido.

Quer dizer, independentemente deste mérito, isto é, independentemente da verificação e existência do correspondente direito - o direito à informação e passagem de certidão, direito aliás constitucionalmente consagrado e legalmente reconhecido nos invocados preceitos do CPT e do CPA, arts. 19.º a 23.º e 61.º a 65.º, respectivamente.

No que concerne ao referido e utilizado meio processual, a lei estabeleceu, como inequivocamente decorre do texto transcrito, pressupostos específicos da sua procedibilidade e até tramitação própria, já que são inequivocamente distintas as finalidades deste meio processual e do recurso contencioso - cfr. no mesmo sentido o acórdão de 15-02-96, processo n.º 39.440, da 1.ª Secção deste STA e acórdão do Pleno da mesma Secção de 06-07-93, processo n.º 27.450.

Desde logo, em primeiro lugar, quicá pela natureza intrínseca de meio processual acessório, que inequivocamente a legislador lhe quis empregar, e traduzida na expressa referência ao "... uso dos meios administrativos ou contenciosos..." , a sua necessária dependência e instrumentalidade relativamente a outro meio processual que, relativamente a este, assumia, na relação jurídico-administrativa que se quer ver judicialmente discutida, a posição principal - o recurso contencioso.

Depois, prosseguindo na respectiva regulamentação, já no que tange apenas à sua tramitação própria, estabelece o citado preceito no n.º 2 que, se as certidões antes requeridas pelo interessado às autoridades públicas competentes não forem por esta facultadas, no prazo de 10 dias, decorrido esse prazo, "... pode o requerente, dentro de um mês, pedir ao tribunal administrativo... a intimação da autoridade para satisfazer o seu pedido." (sublinhado nosso)

E bem se compreende que assim seja já que, como adiante se estabelece no art.º 85.º do mesmo diploma, o uso deste meio processual acessório envolve, porventura mercê ainda da sua acessoriedade e instrumentalidade, a suspensão dos prazos dos meios administrativos ou contenciosos principais - o recurso contencioso ou outros -, desde a data da apresentação do requerimento de intimação, petição judicial de intimação, entenda-se, até ao trânsito em julgado da decisão que o indefira ou ao cumprimento porventura verificado espontaneamente no decurso da tramitação desta providência ou em consequência de decisão que o defira.

Assim se salvaguardando para o requerente da intimação a possibilidade de, tempestivamente ainda, lançar mão daqueles meios administrativos ou contenciosos - cfr. arts. 28 e 31 da citada LPTA -.

Ponto é que, já no que tange agora apenas à procedibilidade do meio, o requerente observe o prazo legalmente fixado de um mês para, em juízo competente, requerer a intimação da autoridade pública relapsa.

Isto é, decorridos os 10 dias que a lei concede à autoridade pública para emitir a solicitada certidão, sobre a data de pedido-requerimento respectivo, contados nos termos do art.72.º n.º I als. a) e b) do CPA, sem que aquele documento seja emitido e facultado ao requerente, pode este, agora no prazo de um mês, requerer em juízo a intimação judicial daquela, com vista à obtenção dos antes requeridos elementos de informação.

E porque de prazo substantivo se trata, a caducidade do direito processual que lhe subjaz decorre imperterivelmente do seu não uso tempestivo, determinando este, consequentemente, a rejeição do pedido de intimação judicial apresentado. - Vejam-se, no mesmo sentido, entre outros, os acórdãos de 22-03-89, in AP DR 14-11-94, 2.150, processo n.º 26.854; de 27-05-93, processo n.º 32.165; e de 30-10-96, processo n.º 40.888, da 1ª Secção -.

E se assim é, assim não pode também deixar de ser mesmo entendendo o referido meio processual como também adequado, na falta de outro que legal e especificamente o preveja, a dar conveniente expressão processual à garantia constitucional do direito à informação consagrado agora no art. 268º n.º 1 e 2 da CR, pela revisão de 1989, e materializado ordinariamente depois nos arts. 61ª a 64ª do CPA) e nos DLs. 129/91, de 1-4 e 65/93, de 26-8, este último: mais tarde, alterado pela Lei n.º 8/95, de 29-3, como aliás vêm reconhecendo e recomendando a jurisprudência e doutrina - vejam-se os acórdãos de 01-07-93, processo n.º 32.272 e de 17-03-94, processo n.º 33.990, da 1ª Secção deste STA e de 13-05-98, processo n.º 22.730, desta Secção de Contencioso Tributário, na doutrina, Gomes Canotilho, in RLJ 125 págs. 254.

Quer dizer, mesmo sufragando o entendimento de que, na falta de meio próprio, este é o meio processual adequado a dar satisfação aos referidos direitos constitucionalmente consagrados - "direito à informação e direito de acesso aos arquivos e registos" -, assim viabilizando o meio processual conveniente à sua nova e mais abrangente tutela,

Implicando, para tanto, "... uma leitura mais flexível da art. 82º, n.º 1 da LPTA, não só no tocante à alegação das razões concretas que convençam a Administração da necessidade dos elementos requeridos, mas também quanto à natureza do fim a que se destinam..." , preceito que, assim, importa seja "... interpretado dentro do novo sistema legal, não perdendo de vista o CPA..." , como se sumariou no referido aresto de 01-07-93,

Ou, mais radicalmente ainda, entendendo que "... Face ao disposto nos artigos 61ª a 64ª do CPA, encontra-se revogado implicitamente o segmento normativo do n.º 1 do art. 82ª da LPTA, correspondente à expressão "A fim de permitir o uso de meios administrativos ou contenciosos", e a interpretação e aplicação deste preceito deve fazer-se por forma a permitir a tutela jurisdicional efectiva desse direito..." , como se doutrinou no igualmente invocado acórdão de 17-03-94,

De tudo resultando, ao menos doutrinária e jurisprudencialmente, o descaracterizar da natureza acessória e instrumental do meio processual previsto nos invocados arts. 82ª a 85ª da LPTA,

Ainda assim e sempre lhe não poderão deixar de ser aplicáveis as demais condições de procedibilidade, designadamente a que se prende ou atém com a tempestividade do seu exercício.

Quer dizer, se o Requerente deixar precluir o referido prazo de um mês, decorrido sobre os 10 dias que à autoridade demandada legalmente são concedidos para a satisfação da sua pretensão, sem que requeira no tribunal competente a respectiva intimação, relativamente àquele primeiro pedido, importa considerar caduco o direito de o exigir judicialmente através deste meio processual e, consequentemente, rejeitar, por extemporâneo, o pedido de intimação.

Face ao exposto, vejamos agora se, "*in casu*", a Recorrente deixou ou não precluir aquele prazo de um mês.

E, tudo visto, importa concluir pela afirmativa.

Com efeito e apesar de ter elegido como requerimento-fundamento do pedido de intimação que formulou em juízo o requerimento apresentado em 6 de Março de 1996, resulta apurado que, já antes, em 21 de Dezembro de 1995, formulara igual pedido à autoridade ora Recorrida.

Assim, aquele prazo de um mês, a contar do termo dos 10 dias que esta teria para emitir a certidão solicitada pelo instrumento de 21-12-95, encontrava-se já manifestamente precludido quando, em data que se não logrou precisar convenientemente mas que, necessariamente, é posterior a 6 de Março de 1996 (data do requerimento invocado com o pedido de intimação), a Requerente se dirigiu pedindo a intimação da autoridade Requerida, em juízo que veio depois a declarar-se materialmente incompetente para dele conhecer - o TAC de Lisboa -.

E a igual conclusão importa chegar também mesmo considerando apenas o invocado requerimento de 6 de Março de 1996, conferindo-lhe assim autonomia relativamente ao anterior.

Na verdade, como se deixou anotado, a ora Recorrente ao ser confrontada com a decisão do TAC de Lisboa, de 08-05-96, que consta de fls. 6 a 10 e que juntou com a sua petição inicial, através da qual este Tribunal se declarou materialmente incompetente para conhecer do respectivo pedido, em vez de lançar mão do disposto no art. 4º n.º 1 e 3 da LPTA, optou antes por formular novo pedido judicial de intimação, agora no tribunal materialmente competente, o TT de 1ª instância.

E fê-lo no passado dia 22 de Maio de 1996.

Estava então já precludido o referido prazo de um mês, contado a partir do termo do prazo de 10 dias que a autoridade pública requerida tinha para emitir a solicitada certidão.

Este último prazo, de acordo com as regras aplicáveis e atrás referidas, conhecera o seu termo no dia 20 de Março seguinte à data da apresentação do invocado requerimento, e aquele outro, prazo substantivo de um mês, nos termos do disposto na al. c) do art. 279 do C. Civil, findara no ido dia 22 de Abril seguinte, já que 20 foi sábado e 21 domingo.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, com esta fundamentação, manter o decidido.

Custas pela Recorrente, fixando em 50.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Brandão de Pinho*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Crédito relativo a contribuição ao CRSS; crédito de IRS e IRC; graduação

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos relativos a contribuição ao C.R.S.S. e a IRS e IRC gozam de privilégio imobiliário, nos termos dos art.ºs 11º do DL. 103/80, 9/5, 104º do CIRS e 93º do CIRC.

Os créditos por contribuições ao CRSS graduam-se antes dos créditos relativos a I.R.S. e I.R.C. por força do disposto nos art.ºs 11º do DL 103/80 e 748º do C. Civil

Recurso n.º 22.589 em que o recorrente é Ministério Público e o recorrida Fazenda Pública e de foi relator Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

O Ex.mo Magistrado do M.º P.º, não se conformando com a sentença de verificação e graduação de créditos, a fls. 13, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- 1 – Na execução foi penhorado e vendido bem imóvel.
- 2 – Nos termos do art.º 11º do DL. 103/80, de 9/5, os créditos das Caixas de Previdência, pelas contribuições, gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art.º 748º do C. Civil.
- 3 – Esta última norma não contempla os créditos do Estado por IRS e IRC.
- 4 – Dai que deveriam os créditos do CRSS ter sido graduados antes dos créditos do IRS e IRC.
- 5 – Porque não o fez, a dita sentença ora em crise violou as normas concernentes à graduação de créditos, designadamente o disposto nos art.ºs 11º do DL 103/80 de 9/5 e 748º do C. Civil, impondo-se a sua revogação.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida graduou os créditos pela seguinte forma:

- 1 – Em primeiro lugar, e a par, os créditos reclamados relativos a Contribuição Autárquica, a IRS e a IRC, bem como os respectivos juros de mora.
- 2 – Em segundo lugar o crédito reclamado relativo a contribuições ao C.R.S.S. e respectivos juros de mora
- 3 – Em terceiro lugar os créditos exequendos.

Sustenta o Ex.mo Magistrado recorrente que os créditos do CRSS deviam ter sido graduados antes dos créditos de IRS e IRC.

Tem razão.

Quer os créditos do C.R.S.S., quer os relativos a IRS e IRC gozam de privilégio imobiliário, nos termos dos art.ºs. 11º do DL 103/80 de 9/5, e 104º do CIRS e 93º do C.I.R.C..

Por outro lado, nos termos do art.º 11º do DL. 103/80, de 9/5, aqueles créditos do C.R.S.S. graduam-se logo após os créditos referidos no art.º 748º do C. Civil.

Dispõe este :

Os créditos com privilégio imobiliário graduam-se pela seguinte ordem:

a) Os créditos do Estado, pela contribuição predial, pela sisa e pelo imposto sobre as sucessões e doações.

b)...

Ora, os créditos do Estado, a que alude aquela al. a), são apenas e tão-só, contrariamente ao que se afirma no despacho de sustentação de fls. 27, os nela referidos.

Dai que esta norma não se aplique aos créditos por IRS e IRC que, assim, terão que ser graduadas depois dos créditos do C.R.S.S..

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, graduando-se os créditos pela seguinte forma:

1º – Os créditos relativos a contribuição autárquica e juros.

2ª – O crédito do C.R.S.S. e juros.

3º – Os créditos relativos a IRS e IRC e juros.

4º – Os créditos exequendos.

As custas serão precipuas

Lisboa 27 de Maio de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão*.
(Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Despacho do relator a ordenar a elaboração da conta global do processo na 1ª Instância. Caso julgado formal.

Doutrina que dimana da decisão:

Está votado ao insucesso recurso da Fazenda Pública em que se questiona a bondade do despacho do relator no STA em que se decidiu dever a conta global do processo ser elaborado no Tribunal Tributário de 1ª Instância, sendo que se perfila caso julgado formal daquele.

Recurso n.º 22.639 em que é Recorrente Fazenda Pública e Recorrida Maria Teresa Neiva Machado Amorim e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre do despacho do Mmo. Juiz de Direito do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que indeferiu o seu requerimento de reformulação da conta de custas de fls. 104 e v., rematando a sua alegação com as seguintes proposições conclusivas:

1. Não há excepção de caso julgado formal do douto despacho de fls. 109, por, ao ser posta crise a liquidação da conta de fls. 104, é também o próprio despacho que a determinou e que não havia sido notificado à Fazenda Pública que se syndica, não precludindo assim o exercício do direito.

2. Os funcionários do TT “a quo” pertencem ao quadro de pessoal da Direcção – Geral dos Impostos, nos termos do nº 2 do artigo 76º do ETAF e alínea c) do nº. 2 do art. 38º da Al. nº 408/93, de 14/XII, com a redacção dada pela Al. nº 42/97, de 7/II, e estão sujeitos ao seu estatuto.

3. As custas que devem liquidar são, única e exclusivamente, as que tenham por destino o determinado artigo 22º de R.C.P.C.I., aprovado pela Al. nº 449/71, de 26/X, e que sejam objecto deste Regulamento.

4. Por extravasar o âmbito da sua competência, não conhecem, não têm que conhecer a lei aplicável em matéria de custas devidas no STA, dado que o cumprimento da lei tanto o é por dever de acção como de omissão.

5. Não são, assim, os funcionários do quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos colocados no Tribunal Tributário competentes para liquidar as custas devidas no STA.

6. O acto de liquidação das custas em tal matéria está ferido de nulidade, por incompetência absoluta de quem o efectuou, e é sindicável a todo o tempo – artigo 134º, 2, do CPA.

7. A douda decisão recorrida violou os artigos 677º do CPC, 76º, 2, do ETAF, 50º do CCJ, 6º, 1, e 267º, 2, da Constituição.

Sem contra-alegação, subiram os autos a este Supremo Tribunal, tendo a Exma. Magistrada do Ministério Público junto do mesmo emitido doudo parecer no sentido do não provimento do recurso, por isso que transitado em julgado, como entendido na decisão recorrida, o despacho do anterior Relator que despachou de aplicação imediata aos processos pendentes o artigo 50º de CCJ.

Corridos os vistos, cumpre decidir:

É patente a sem razão da Recorrente, como passamos a demonstrar. No sobredito despacho, a fls. 100 e v., decidiu-se que a conta final deste processo “deve ser elaborada em 1ª Instância”.

Constata-se, como nota a Rct., que ele não foi notificado, como cumpria.

Porém, a Fazenda Pública, na sua posterior primeira intervenção no processo, não arguiu essa nulidade relativa ou secundária (cfr. art. 119º de CPT). Na verdade, no seu requerimento de fls. 105 e v. (sobre que recaiu o despacho recorrido), alusão alguma é feita a tal ausência de notificação.

Como assim, a nulidade daí decorrente mostra-se, fora de qualquer dúvida, sanada (cfr. art. 205º, 1, de CPC), perfilando-se o trânsito em julgado do despacho que ordenou fosse a conta elaborada na 1ª Instância, seguindo, aliás, pacífico entendimento da Secção na matéria.

Destarte, ocorre caso julgado formal do despacho de anterior Relator em referência (cfr. artº 672º do CPC), impondo-se, portanto, a todos, o seu acatamento.

Decidindo neste pendor, a decisão recorrida não merece censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando o despacho em apreço.

Sem custas – art. 2º da Tabela.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *João Vaz Rebordão* — *Domingos Brandão de Pinho* — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 27 de Maio de 1998.

Assunto:

Nulidade processual. Arguição. Nulidade de sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Proferido sentença, a parte, ou o Ministério Público, se pretenderem arguir qualquer nulidade, incluindo uma nulidade processual, só o podem fazer através de recurso jurisdicional, caso o processo admita recurso.*
- II — Se o Juiz, na sentença, não conheceu de questão de que deva apreciar, ocorre nulidade de sentença.*

Recurso n.º 22.642. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

I. CUSTÓDIO MIRANDA BERNARDES, identificado nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, alegando “duplicação de colecta” e “dupla exigência de pagamento de juros compensatórios”.

A Mmª Juíza do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição parcialmente procedente

A Exmª Procuradora da República junto daquele Tribunal suscitou a nulidade do processado posterior à “vista” do Ministério Público, de passo que interpôs recurso da sentença.

A Mmª Juíza desatendeu o pedido de arguição de nulidades

A Exmª Procuradora da República interpôs igualmente recurso desta decisão.

É o seguinte o quadro conclusivo fixado pelo Ministério Público neste recurso:

I. A prolação da sentença apenas esgota o poder jurisdicional em relação à questão de fundo.

II. As nulidades arguidas reportam-se a formalidades omitidas antes da sentença.

III. Deve assim ser ordenado o conhecimento pela senhora Juíza das nulidades arguidas, a fim de que esta determine o cumprimento daquelas formalidades omitidas.

Não houve contra-alegações.

Por seu turno, e no tocante ao recurso da sentença, é o seguinte o quadro conclusivo consequente às respectivas alegações:

I. A sentença recorrida baseou-se em elementos que se encontram feridos das nulidades já invocadas.

II. Dos dois fundamentos invocados na oposição, duplicação de colecta e dupla exigência de juros compensatórios, a decisão recorrida conheceu apenas da duplicação de colecta, considerando-a provada, julgando a oposição só parcialmente procedente.

III. Ao não conhecer os factos invocados relativos à dupla liquidação de juros compensatórios, o tribunal violou o disposto no art. 660º, n. 2 do CPC.

IV. Pelo que a sentença enferma da nulidade prevista nos arts. 668º, n.3, e 144, n. 1, do CPT

V. A qual deve ser declarada, ordenando-se o conhecimento dos factos invocados.

VI. Os quais devem ser apreciados de acordo com o julgamento sobre a duplicação da colecta, considerada provada, porque dela são uma consequência (art. 83º, n. 1, do CPT).

VII. Ainda que assim se não entendesse, deveria a dupla liquidação de juros compensatórios ser conhecida pelo Tribunal, porque viola os princípios constitucionais da "legalidade tributária", consignado no art. 106º da CRP, e da "protecção da confiança" - art. 286º, n. 1, alínea b) do CPT.

Não houve igualmente contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa conhecer previamente a nulidade invocada pelo M.P.

A questão que o M.P. suscita tem a ver com uma nulidade do processado.

E a pergunta que se faz é se tal nulidade pode ser arguida autonomamente ou se, pelo contrário, tem que ser arguida na sentença entretanto proferida.

A Mmª Juíza propugna esta segunda solução, por entender que já está esgotado o seu poder jurisdicional.

Será assim?

Estamos, como é evidente, perante uma nulidade processual. Nulidade que não é insanável, por não estar prevista no art. 119º do CPT.

Vejamos então.

Era a seguinte a redacção do art. 666º do CPC na sua redacção anterior:

"1. Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

"2. É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, *suprir nulidades*, esclarecer dúvidas existentes na sentença..."

Pois bem.

A possibilidade de suprir nulidades incumbia ao juiz que proferiu a decisão, mas apenas se esta não admitir recurso ordinário.

Porém, se a sentença admitir esse recurso, tal nulidade deveria ser suscitada em sede de recurso e neste decidido.

Como ensina Castro Mendes (Direito Processual Civil - III - Lisboa, 1980, pág. 310), se a nulidade provier de outra causa (que não a falta de assinatura do juiz) ou o processo admite recurso... ou não admite. *Se admite, recorre-se; se não admite, a nulidade da sentença deve ser arguida no próprio tribunal que a proferiu.*

Assim é realmente. E tal decorria do n. 3 do art. 668º do CPC, na redacção então vigente.

O que bem se compreende pois, no recurso, podem ser apreciados todos os vícios da sentença.

Interpretação que sai reforçada com a actual redacção do art. 668º do CPC.

Dispõe o n. 3 deste artigo:

“As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n. 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário; no caso contrário, o recurso pode ter como fundamento qualquer dessas nulidades...”

E dispõe o n. 4 desse artigo:

“Arguida qualquer das nulidades da sentença em recurso dela interposto, é lícito- ao juiz supri-la...”

Quer isto dizer que continua a ser necessário interpor recuso da decisão, com base na ocorrência de nulidades. Mas agora, interposto o recurso, o juiz já pode conhecer delas e supri-las, se for caso disso.

Mas não assim no regime anterior.

Neste, e se o processo admitisse recurso ordinário, a arguição de nulidades haveria igualmente de ser feita através do competente recurso. Mas neste caso, apenas o tribunal superior poderia pronunciar-se sobre as invocadas nulidades.

É certo que estamos a falar aqui de nulidades de sentença.

Mas este mesmo regime se aplicará ao regime das nulidades processuais, caso o interessado pretenda arguir uma qualquer nulidade processual, pretensamente cometida antes da publicação da sentença, mas só deduzida já depois desta ser proferida.

E o facto da regra geral sobre o prazo de arguição da nulidade aqui em causa (nulidade processual) ser o do art. 205º do CPC, e o n. 3 deste artigo definir que “pode a arguição ser feita perante o tribunal superior...” tal não altera os dados do problema.

Poder-se-ia daqui pensar, por argumento *a contrario*, que se a arguição de nulidades se podia fazer perante o tribunal superior, por ter sido o processo remetido para o dito tribunal superior, antes de terminado o prazo cominado neste artigo, então tal arguição deveria ser feita perante o tribunal recorrido; se o processo não tivesse ainda subido ao tribunal superior.

Mas não é esse o entendimento que se deve retirar deste artigo. Na verdade, tal previsão legal compreende-se para o caso, por exemplo, de ter sido cometida uma nulidade já depois de proferida a decisão final.

Como ensina o Prof. Alberto dos Reis, no seu “Comentário ao Código de Processo Civil - Volume II, Pág. 504, “quando isso se dê (antes de findar o prazo de cinco dias dentro do qual é lícito às partes reclamar contra as nulidades)... o § único deste artigo (205º) permite que a arguição seja deduzida perante o tribunal de recurso. Suponha-se que, proferida a sentença final e interposto recurso de apelação, se comete qualquer nulidade durante a fase de expedição do recurso; a parte tem cinco dias para arguir a nulidade... não se susta a remessa do processo ao tribunal superior nem se priva a parte do direito ao prazo facultado para a arguição; o que sucede é que se admite a arguição perante o tribunal de recurso dentro de cinco dias a contar da distribuição da causa nesse tribunal”.

Quer isto dizer que a regra do art. 205º do CPC não colide com o já referido art. 666º, 1, do CPC. Assim, *proferida a decisão* fica esgotado o poder jurisdicional do juiz. E este só pode suprir nulidades, nos termos do n. 2 do mesmo artigo se a decisão não for susceptível de recurso ordinário. Sendo-o, é no recurso que deve ser suscitada a alegada nulidade.

No sentido ora exposto se pronunciaram os Acórdãos deste STA de 5 de Junho de 1991 (rec. n. 13.185), e de 11 de Março de 1998 (rec. n. 21.050). Improcede pois este recurso interposto pelo M.P.

Avançemos agora para o recurso interposto da sentença.

3. É a seguinte a matéria de facto que foi fixada na instância:

- A execução fiscal n. 3263/94 foi instaurada no 12º Bairro Fiscal de Lisboa, por dívida de IVA e juros compensatórios do ano de 1990, conforme certidões de relaxe de folhas 13 a 16, nos seguintes montantes:

- 32.694\$00, de juros compensatórios;

- 46.227\$00, de juros compensatórios;

- 50.855\$00, de juros compensatórios;

- 39.381\$00, de juros compensatórios;

- 31.528\$00, de juros compensatórios;

- 43.336\$00, de juros compensatórios;

- IVA no montante de 174.359\$00.

- O oponente foi citado em 08/11/94.

- A oposição foi deduzida em 13/12/94.

- O oponente pagou 204.000\$00 ao serviço do IVA mediante cheques que totalizam tal montante quando da apresentação das declarações dos 2º, 3º e 4º trimestres do ano de 1993.

4. Vejamos agora a solução jurídica.

A recorrente escreveu nas suas alegações de recurso:

“... a oposição vem deduzida com dois fundamentos, que são: por um lado, “a duplicação da colecta e, por outro, a verificação de uma dupla exigência de juros compensatórios.

“Este segundo fundamento é invocado nos artigos 8º a 12º da petição inicial.

“... a decisão recorrida conheceu apenas dos factos invocados, que integram a duplicação de colecta do IVA, não tendo tomado posição quanto aos factos relativos à dupla exigência de juros compensatórios”.

Parece-nos acertado este modo de ver as coisas.

Na verdade, o oponente fundamentou a sua oposição nomeadamente com a dupla exigência de juros compensatórios.

E a sentença é omissa quanto a este ponto.

Poder-se-ia pensar que a Mmª Juíza *a quo* sustentaria apenas que os factos integradores de tal fundamento não se verificariam, ao dizer na sentença que não ficaram provados outros factos além daqueles que foram levados ao probatório.

Mas não é essa a conclusão a tirar da sentença, pois a Mmª Juíza diz textualmente que “a questão em apreço nos presentes autos é a de saber se há, efectivamente, *duplicação da colecta...*” o que deixa pressupor que não considerou a segunda questão posta pelo oponente, à qual aliás não se refere.

Há assim omissão de pronúncia sobre questão que o juiz deva apreciar, nomeadamente sobre o suporte fáctico sobre que deve assentar a decisão de direito.

Ocorre pois a nulidade de sentença a que se refere o art. 144º, I, do CPT.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pelo Ministério Público, anulando-se a sentença.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Maio de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.**Assunto:***Matéria de facto.***Doutrina que dimana da decisão:***Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando nele se faz alusão a factos que não foram dados como provados ou não provados pela sentença recorrida.*

Recurso: 13 223; Recorrente: Alfredo Manuel Piedade C. Batista;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Alfredo
 Madureira (por vencimento).

Com base em incompetência, violação da lei, várias inconstitucionalidades e outras ilegalidades, o contribuinte ALBERTO MANUEL P. CHARRUA BATISTA, profissional de banca dos casinos, residente na R. Dr. Mendes Pinheiro, 6-B r/c, F. Foz, impugnou judicialmente o acto de liquidação de imposto profissional e dos juros compensatórios referentes ao ano de 1988, que lhe foram liquidados pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz. Pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 39 e seguintes, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Coimbra julgou a impugnação improcedente.

Dessa sentença, o contribuinte recorreu para este STA, vindo a apresentar as suas alegações de fls. cujas conclusões aqui se dão por reproduzidas.

Aqui, o processo foi suspenso até que o Tribunal Constitucional se pronunciasse sobre as questões de constitucionalidade, o que veio a acontecer pelo acórdão cuja fotocópia está junta aos autos, tendo-se pronunciado no sentido de não se verificarem as inconstitucionalidades apontadas.

Depois, o D^o PGA emitiu douto parecer nos termos do qual este STA se deve declarar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, pois o mesmo não versa matéria exclusivamente de direito.

O recorrente não respondeu à questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir se este STA é ou não incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Na conclusão B) do recurso, o recorrente diz que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de um entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na conclusão F) das alegações de recurso, o recorrente diz que as gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, gorjetas essas que constituem um bolo a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido.

Por sua vez, na conclusão M), o recorrente sustenta que as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais.

Na conclusão T), entende o recorrente que apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, enquanto outros não.

Finalmente, na conclusão H'), o recorrente sustenta que essas gratificações são distribuídas pela comissão de distribuição de gratificações, não sendo essa comissão a entidade patronal.

Ora, nesta conclusão o recorrente sustenta factos que não foram estabelecidos pela sentença recorrida.

O recorrente pretende discutir estes factos e extrair deles consequências jurídicas.

Mas sendo assim, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos art's 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a), do ETAF, se o recurso versar matéria de facto competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Se o recurso versar matéria exclusivamente de direito, é competente este STA.

Nestes termos, acordam os juízos deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator por vencimento) — *Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art's 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art's 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 e de que seja admissível recurso até àquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente matéria de direito e o recor-

rente 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 da 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 juízes 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 com 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 aceite 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 iudicio, 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 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservo claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produ-*

zida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos

Recurso n.º 13.298; Recorrente: Mário Alberto da Fonseca Carvalho;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Costa Reis

Mário Alberto Fonseca Carvalho inconformado com a decisão proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Coimbra, que julgou improcedente a sua impugnação contra a liquidação do imposto profissional e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 1988, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

O processo demonstra que:

A) — O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino — Alinea a) do art.º 2.º do C. I. P.;

B) — No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado — art.º 1.º e seu § 1.º e art.ºs 26.º e 29.º do C. I. P.;

C) — Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 — § 3.º do art.º 6.º do C. I. P.;

D) — Recebeu também nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D. N. 82/85, de 31 de Julho, in D. R. 1.ª Série, n.º 197, de 28/08/85;

E) — Foi em relação a essas “gorjetas” que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2.º do art.º 1.º do C. I. P., na redacção do art.º 1.º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo art.º 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro;

F) — As “gorjetas” em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviço entre ofertante e ofertado, “gorjetas” essas que constituem um “bolo” a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18.º do citado D. N. 82/85;

G) — A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D. N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as “gorjetas”, nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D. N. se alcança;

H) — As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) — O art.º 1.º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que com base na autorização dada pelo art.º 28.º n.º 1, alínea a), da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao art.º 1.º § 2.º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no art.º 106.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) — É que, as “gorjetas” em causa, não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profissional conforme dispõe o art.º 1.º do C. I. P., sendo certo que, em relação aos rendimentos de trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte — Cfr. Pareceres da

Comissão Constitucional n^{os} 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7^o volume, págs. 203, e 11^o volume, págs. 129);

K) — Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2^o do art^o 1^o do C. I. P., pelo art^o 1^o do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) — Nos termos da alínea i) do art^o 168^o da C. R. P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação do novo imposto;

M) — As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, substanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) — Por isso, os diplomas postos em causa, mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) — No entanto, decorre do princípio da legalidade, insito ao Estado do Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (n^o 2 do art^o 106^o da C. R. P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (n^o 3 do art^o 106^o da C. R. P.);

P) — Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previsto e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um pressuposto, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa — Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109 e Dr. Braz Teixeira — Princípios, págs. 71);

Q) — Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro, e o Dec. Lei n^o 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, o art^{os} 26^o, 29^o e 44^o do C. I. P.;

R) — Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando às gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais — alínea i) do art^o 168^o da C. R. P.;

S) — Assim, o art^o 1^o do Dec. Lei n^o 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei n^o 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2^o do art^o 1^o do C. I. P., é

materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no artº 106º n.ºs 2 e 3 da C. R. P.;

T) — Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) — No entanto, o n.º 1 do artº 13º da C. R. P., dispõe que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) — Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral, e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) — Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) — Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, n.º 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem “gorjetas”, mas e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') — Por isso conclui-se que o artº 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C. I. P., com base na autorização dada pelo artº 28º n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no artº 13º da C. R. P.;

B') — As normas em causa, também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que, a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') — É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito da previdência, direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') — É que, a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho e despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S. T. J., de 08/03/84, Proc. 653 — 4ª Secção, in B. M. J. 335/214);

E') — Na verdade, esse princípio da justiça do sistema, impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não

aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') — Assim, é evidente que o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C. I. P., viola o princípio da justiça dos sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no artº 2º da C. R. P.;

G') — A liquidação aqui em causa, foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dádivas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') — Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações já referidas, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica no D. N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do artº 6º do C. I. P.;

I') — Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal, a dedução e entrega do imposto que for devido — artº 26º e 29º do C. I. P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') — Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível, outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patrimoniais;

K') — Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o artº 26º do C. I. P.;

L') — Está, assim, absolutamente postergado, no caso “sub iudice por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe, como única forma legal de liquidação do imposto profissional, no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexistência da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') — A determinação da matéria colectável, a liquidação e cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu — Cfr. artº 106º da C. R. P.;

N') — Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do artº 32º do C. I. P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') — Esta contrariedade interna do C. I. P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação da lei, uma vez que a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e

cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade — artº 106º, nºs 2 e 3 da C. R. P.;

P') — Como já demonstrámos, foram praticados irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-lo na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticados também estão inquinados por vício de forma;

Q') — Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também do vício de desvio do poder;

R') — O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') — Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o artº 38º do C. I. P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') — Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-lo na fonte (artº 26º do C. I. P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. artº 38º do C. I. P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51 702, Registo 55 535, em Código da Contribuição Industrial, 2ª edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira — Págs. 719);

U') — Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados com reproduzidos;

V') — As leis inconstitucionais são “*ipso jure*” nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais — artº 106º da C. R. P.;

X') — Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados, aplicam-se directamente, por força do que dispõe o nº 1 do artº 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') — Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidentemente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermando assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação da Lei, consubstanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no artº 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade por e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º da C. R. P. e da igualdade previsto pelo artº 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insito ao Estado de Direito, consagrado no artº 2º da C. R. P., sendo por isso inconstitucionais o artº 1º do Dec. Lei nº 98/88 de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A'') — Por isso, a liquidação aqui em causa e a douta sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B'') — A liquidação e douta sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no artº 1º e seu § 1º; artº 2º e sua alínea a); artº 6º e seu § 3º e os artºs 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho e o nº 1 do artº 18º; o artº 107º e o nº 2 do artº 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violaram a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no artº 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no nº 2 do artº 266º da Constituição;

C'') — Dado o que fica alegado o vertido nestas conclusões, a douta sentença em recurso, violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D'') — Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Li nº 98/88, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no art. 13º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da CRP, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação da lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado é ilegal a liquidação em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação.

O RFP contra-alegou, defendendo a legalidade do acto de liquidação sindicado, e na defesa dessa tese formulou as seguintes conclusões:

1 — A norma legal que se limitou a aplicar — al. e) do nº 2 do art. 1º do CIP — foi introduzida no código na sequência de autorização legislativa, pela qual o legislador decidiu tributar, nos mesmos termos que as remunerações atribuídas por entidades patronais, outras remunerações auferidas pela prestação de trabalho ainda que atribuídas por terceiros.

2 — É assim tal norma plenamente constitucional por ter observado o princípio da legalidade (arts. 106-2 e 168 do CRP).

3 — Não foi violado, igualmente, o princípio da tipicidade: estão descritos suficientemente os elementos essenciais exigidos no art. 106-2; quanto ao processo de liquidação e cobrança não havia nada a dizer — aplicam-se as regras gerais do CIP.

4 — Não foi violado o princípio da igualdade: todas as remunerações descritas na al. e) do nº 2 do art. 1º do CIP estão sujeitas a tributação; se há casos de evasão isso não legitima a não tributação dos casos passíveis de serem conhecidos, ainda para mais quando são de montantes tão significativos que ultrapassam bastante o vencimento pago pela entidade patronal.

5 — Não foi violada a justiça global do sistema; as importâncias a título de gratificação não deixam de ser rendimento decorrente da relação de trabalho por conta de outrem e é em relação às remunerações globais de outros trabalhadores que tal justiça tem de ser aferida.

6 — Acresce que no caso concreto as importâncias auferidas como gratificação são tomadas em consideração também para fins de segurança social.

7 — Por outro lado, tais importâncias traduzem-se em elemento relativamente estável de remuneração pela pertença do trabalhador à empresa visto que, mesmo impossibilitados de comparecer ao trabalho, mantêm, dentro de certos limites, direito à participação nesses rendimentos (n.º 18 DN 82/85) de forma um pouco análoga ao que acontece com o salário.

8 — Não tendo o recorrente declarado os rendimentos em causa cabia à AF proceder à liquidação adicional de imposto profissional (arts. 25 e 36 do CIP).

9 — E ca o Chefe da RF, a entidade competente para a prática do acto de liquidação (art. 2º do CPCI.)

10 — Nenhuma formalidade prevista na lei aplicável (o CIP) foi preterida na liquidação.

O E.M.M.P. emitiu parecer no sentido do recurso não versar exclusivamente matéria de direito e, sendo assim, defendeu que este Tribunal fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Antes de nos debruçarmos sobre o mérito do recurso cumpre enfrentar imediatamente uma questão prévia, a da incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. — art. 3º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...”, logo acrescentado a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só cohecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que

essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações — visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) — pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

3 — Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que, seguramente, se está perante um caso em que é patente a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual; assim:

— na conclusão B refere que “no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal”.

— na conclusão F afirma que “as gorjetas em causa são ofertadas por clientes ganhadores e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante o ofertado”.

— na conclusão M diz que “as gratificações recebidas... não se destinando a remunerar um serviço prestado”.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se fazem diversas afirmações relacionadas com a matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente; fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira* — Foi presente, *Francisco Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando nele se faz alusão a factos que não foram dados como provados ou não provados pela sentença recorrida.

Recurso: 13 301; Recorrente: Fernando Manuel B. A. Lopes Fonseca; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

Com base em incompetência, violação da lei, várias inconstitucionalidades e outras ilegalidades, o contribuinte FERNANDO MANUEL B. A. LOPES FONSECA, profissional de banca dos casinos, residente na R. A. Albuquerque, 97-1^o, F. Foz, impugnou judicialmente o acto de liquidação de imposto profissional e dos juros compensatórios referentes ao ano de 1988, que lhe foram liquidados pela Repartição de Finanças da Figueira da Foz. Pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 39 e seguintes, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Coimbra julgou a impugnação improcedente.

Dessa sentença, o contribuinte recorreu para este STA, vindo a apresentar as suas alegações de fls. cujas conclusões aqui se dão por reproduzidas.

Aqui, o processo foi suspenso até que o Tribunal Constitucional se pronunciasse sobre as questões de constitucionalidade, o que veio a acontecer pelo acórdão cuja fotocópia está junta aos autos, tendo-se pronunciado no sentido de não se verificarem as inconstitucionalidades apontadas.

Depois, o D^o PGA emitiu duto parecer nos termos do qual este STA se deve declarar incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, pois o mesmo não versa matéria exclusivamente de direito.

O recorrente não respondeu à questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir se este STA é ou não incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Na conclusão B) do recurso, o recorrente diz que no exercício em causa apenas recebeu vencimentos de um entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos cofres do Estado.

Na conclusão F) das alegações de recurso, o recorrente diz que as gorjetas em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, gorjetas essas que constituem um bolo a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido.

Por sua vez, na conclusão M), o recorrente sustenta que as gratificações recebidas de terceiros consubstanciam verdadeiras liberalidades, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais.

Na conclusão T), entende o recorrente que apenas os trabalhadores da banca dos casinos têm as gratificações controladas, enquanto outros não.

Finalmente, na conclusão H'), o recorrente sustenta que essas gratificações são distribuídas pela comissão de distribuição de gratificações, não sendo essa comissão a entidade patronal.

Ora, nesta conclusão o recorrente sustenta factos que não foram estabelecidos pela sentença recorrida.

O recorrente pretende discutir estes factos e extrair deles consequências jurídicas.

Mas sendo assim, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos art's 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a), do ETAF, se o recurso versar matéria de facto competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Se o recurso versar matéria exclusivamente de direito, é competente este STA.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator por vencimento) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art's 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art's 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 e 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 decla-

rasse 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 desongestionar 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 da 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. Ai 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 iudicio, 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 8 de Junho de 1998.

Recurso n.º 18.858. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Luís Filipe de Moura Vicente, Vitor Manuel de Moura Vicente e Fazenda Pública.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

No presente processo de oposição à execução fiscal foi interposto um recurso pelo Ministério Público, que foi julgado por acórdão de 25-3-98.

Neste acórdão, declarou-se o Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e condenou-se o recorrente em custas.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunto veio pedir a reforma deste acórdão quanto a custas, ao abrigo do art. 669.º, n.º1, do C.P.C..

Nos termos do art. 2.º da Tabela de Custas, aplicável aos processos que correm termos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ministério Público está isento de custas.

Por isso, justifica-se a requerida reforma do acórdão de 25-3-98, pelo que se acorda em o reformar, ao abrigo do preceituado no art. 669.º, n.º 1, alínea b), do C. P. C., e em declarar que não são devidas custas, relativamente àquela decisão, por o recorrente estar delas isento.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Receitas para fiscais. Alteração do sujeito activo. Inconstitucionalidades. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A alteração do sujeito activo de um imposto já criado por Lei não está sujeita ao princípio da legalidade de reserva de lei formal da Assembleia da República*
- 2 — *Suscitada a questão da interpretação do Tratado de Roma ao TJCE é de acatar a decisão por este proferida.*

Recurso n.º 20.001; Recorrente: Fricarnes, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Costa Reis.

Fricarnes, S. A. deduziu esta oposição à execução que lhe foi movida pelo Iroma para cobrança da quantia de 5.866.968\$00, proveniente da taxa de ruminantes e da taxa de circulação, alegando resumidamente o seguinte:

— A quantia exequenda é constituída por verdadeiros impostos, muito embora os mesmos sejam nomeados de taxas.

— Inexistência de título executivo, visto a sua emissão ter sido feita a coberto de um diploma inconstitucional.

— Nulidade desse mesmo título, resultante da assunção pelo Iroma de créditos que não decorriam da sua actividade e de que, por isso, não era titular

— Inexistência das taxas que se cobravam, por o diploma que as instituiu ter sido revogado e por ter sido extinto o organismo a quem elas se destinavam (a JNPP).

— Ilegalidade da liquidação, uma vez que as taxas aplicadas foram superiores às previstas nos diplomas que as criaram.

Esta oposição foi julgada improcedente por o Sr. Juiz *a quo* ter considerado que se não verificavam as invocadas inconstitucionalidades, que o Iroma passou a deter as competências que anteriormente pertenciam aos organismos que substituiu e que, por isso, as taxas que se cobravam continuavam válidas e que falta de requisitos essenciais do título executivo e a ilegalidade em concreto da dívida exequenda não podiam ser fundamento da oposição.

Inconformada com essa decisão a oponente vem interpor recurso que finalizou com a formulação as seguintes conclusões:

1. É pacífico o entendimento de que a distinção entre imposto e taxa é a existência ou não de uma contraprestação por parte do sujeito activo da relação (carácter unilateral no primeiro e bilateral na segunda).

2. No caso em apreço estamos perante verdadeiros impostos, já que não existe qualquer correlação entre pagamento e benefício.

3. Tendo as "taxas" de comercialização e dos ruminantes como sujeito activo a J. N. P. P. e sendo esta extinta por diploma do Governo, que em simultâneo criou o IROMA, não podia transferir para esta a relação jurídica do imposto por não ter competência orgânica para tal.

4. No que se refere à “taxa” da peste suína, esta foi criada pelo DL nº 44 158 de 17 de Janeiro de 1962 no uso de competência própria do Governo face à Constituição então vigente.

5. Todavia, para que tal fosse legal, necessário se tornava que tais impostos não fossem estabelecidos por tempo indeterminado ou que não ultrapassassem uma gerência.

6. No caso vertente trata-se de imposto por tempo indeterminado e por tanto basta atentar na data da sua criação.

7. Já então o Governo carecia de autorização legislativa para criar impostos por tempo indeterminado.

8. Não sendo esse o caso, era já, face ao disposto no artº 8º da Constituição de 1933, direito dos cidadãos recusar-se ao pagamento de impostos criados à revelia da lei.

9. Face à Constituição de 1976 e posteriores revisões vigora entre nós o princípio da reserva de lei formal, segundo o qual os impostos devem ser criados através de diploma legislativo emanado da Assembleia da República ou com autorização sua (artºs 106º e 168º da CRP).

10. Nos tributos em causa, sendo irrelevante que o legislador tenha apelidado as taxas, o executivo não estava autorizado e que daí que nunca poderia, à luz dos preceitos constitucionais, criar ou substituir qualquer dos sujeitos — activo ou passivo dos impostos.

11. As “taxas” em apreço correspondem a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e como tal incompatível a sua existência com o Direito Comunitário.

12. Pela adesão de Portugal à C. E. E com a entrada em vigor do IVA, deixou de ser possível a aplicação de outro imposto (ainda que com nome diferente) às transacções comerciais.

13. O Estado Português aderiu voluntariamente à C. E., não lhe sendo possível afastar unilateralmente as regras que não lhe convêm.

14. Acresce ainda que, como consequências do primado do Direito Comunitário sobre o Direito Interno, as normas deste tornam-se materialmente inconstitucionais quando vão contra aquele (artºs 8º e 277º nº 1 da CRP).

15. Verifica-se assim ter havido clara violação, tanto do Direito Interno, designadamente dos arts. 106º., 168., 8º., 277º., e 293º. da CRP, como do Direito Comunitário, nomeadamente o art. 33º. da 6ª. Directiva, arts. 9º. a 12º do Tratado de Roma e ainda o art. 193º do Acto de Adesão.

16. Consequentemente não existe título que fundamente a execução a que a Recorrente ora se opôs.

O RFP. contra-alegou defendendo o acerto da decisão recorrida e, ainda que não formulasse conclusões, pugnou pela sua manutenção.

O EMMP junto deste Tribunal emitiu parecer sugerindo que as questões de direito comunitário suscitadas no recurso fossem submetidas ao veredicto do TJCE.

Por Acórdão deste Tribunal de 21/5/96 (pg. 130 a 132) foi suspensa a instância até que idênticas questões de direito comunitário, suscitadas no Recurso nº 18.913 fossem resolvidas pelo TJCE, para onde o mesmo tinha sido remetido em reenvio prejudicial.

O Tribunal comunitário, pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas, declarou:

1-a) Aos encargos pecuniários resultantes de um regime geral de imposições internas que onerem sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados, são, em

princípio, aplicáveis as disposições dos artigos 95º e seguintes do Tratado.

Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelos artigos 9º e 12º do Tratado CE se o seu produto se destinar a financiar actividades de que beneficiam apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide; se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória proibida pelo artigo 95.º do Tratado e deve ser objecto de redução proporcional.

b) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os produtos importados onerados mas os primeiros obtêm dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente ou apenas em parte o encargo suportado.

2) Incumbe ao juiz nacional proceder às verificações necessárias para a qualificação jurídica da contribuição em questão. Neste contexto, o juiz nacional examinará.

a) se a receita da taxa em litígio especificamente destinada a combater as doenças do gado criado no território nacional não beneficia exclusivamente os animais de origem nacional ou, pelo menos, se não os beneficia proporcionalmente mais do que os animais importados;

b) se a receita de todas as taxas em questão é afectada apenas à regularização do comércio, com os outros Estados-Membros, dos produtos sobre que a taxa incide;

c) se o enquadramento institucional dos operadores económicos pelos organismos representativos em questão bem como a execução dos sistemas de ajudas e de medidas de incentivo financeiras e fiscais, nacionais e comunitárias, em favor da indústria e da distribuição agro-alimentares, às quais uma parte da receita das taxas em questão é destinada, beneficiam exclusivamente a produção nacional se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados.

3) Uma taxa cobrada unicamente sobre certos produtos que não é nem proporcional ao preço dos referidos produtos nem cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e que não se aplica ao valor acrescentado dos produtos não tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 36.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

De novo foram os autos ao visto do Ilustre Magistrado do Ministério Público que ser pronunciou no sentido da anulação da sentença recorrida e da baixa dos autos ao Tribunal de primeira a fim de que a matéria de facto ser ampliada

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

No Tribunal recorrido foi fixada a seguinte matéria de facto:

1 — Foi pelo Iroma instaurada contra Fricarnes, S A, a execução a que coube o n.º. 3549-94/106427.4, da 2ª. RF. de Sintra, para cobrança da quantia de 5.866.968\$00, referente a taxas que lhe foram liqui-

dadas ao abrigo do disposto nos DL 354/78, de 23/11, 345/81, de 19/12, de 22/6, e 343/86, de 9/10, e a portes de correio, referentes ao período de 1 a 22/10/93

2 — A executada foi citada para os termos da execução em 22/2/95.

3 — Dá-se por reproduzido o teor dos documentos de fls. 9 a 20 e 72.

III

Fixada a matéria de facto vejamos o direito.

Como resulta do antecedente relato as taxas que ora se exigem à Recorrente, denominadas “taxa de ruminantes” e “taxa de comercialização”, têm o seu fundamento legislativo nos DL 354/78, 345/81, 240/82 e 346/83.

É jurisprudência assente, quer neste Tribunal quer no Tribunal Constitucional, o entendimento de que as “taxas” cobradas pelos extintos organismos de coordenação económica, a que o Iroma “sucedeu”, apesar de sua designação, constituem verdadeiros impostos visto tratarem-se de “prestações, em regra pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas pelo Estado ou outro ente público, com vista à realização de fins públicos”, sem que exista “a contrapartida de uma actividade do Estado ou de outro ente público especialmente dirigida ao mesmo obrigado”, isto é, sem que exista sinalagma. — vd. Ac. deste Tribunal de 29/1/92, in AD 379/770, confirmação pelo Pleno em 23/11/94, de 12/2/92, Rec. n.º 13.743, de 14/10/92, Rec. n.º 14.452, e d 4/11/92, in AD 382/1011 do Tribunal Constitucional de 20/5/92, de 8/10/92 e de 10/3/93, em DR. II série, de 18/9/92, de 22/3/93 e de 6/5/93, respectivamente.

Aquelas taxas são, assim, verdadeiros impostos — de uma modalidade especial que a doutrina qualifica de receitas parafiscais — visto constituírem quantias coactivamente cobradas, a título unilateral, destinadas à satisfação dos fins do Estado ainda que através da chamada administração indirecta — vd. T. Ribeiro, em RLJ 125/173.

Taxas essas que só a partir das revisões constitucionais de 1982 e 1989 ficaram sujeitas ao princípio da reserva da lei formal da Assembleia da República, pois que tal princípio não tinha consagração nem na Constituição de 1933, nem da de 1976. — vd. CRP, Anotada pelos Prof. V. Moreira e G. Canotilho, 3ª ed. pg. 460 e Acs. deste Tribunal de 4/2 e 11/2 de 1998, Recs. 21.017 e 21.018

Daí que se não possa afirmar que o falado DL 44.158 está ferido de inconstitucionalidade orgânica, já que a mesma tem de ser aferida pela Lei Constitucional vigente à data da sua publicação e esta não consagra o referido princípio da reserva formal.

Inconstitucionalidade essa que, de resto, teria de ser declarada pela Assembleia Nacional, o que não aconteceu.

Por outro lado, é também seguro afirmar-se, e por razões semelhantes, que a substituição do sujeito activo na relação que se estabelece entre os organismos que cobram e beneficiam de tais taxas e os contribuintes a elas sujeitos não está sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República.

Deste modo, e sendo certo que o DL 15/87 foi emitido pelo Governo no âmbito da sua própria competência legislativa, não se vislumbra a verificação da invocada inconstitucionalidade ou de qualquer outra relacionada com a substituição da JNPP pelo Iroma na cobrança das taxas ali mencionadas.

Aliás já o próprio Tribunal Constitucional o disse nos Acs n.ºs 419/96 e 1239/96, em DR II série de 17/7/96 e 28/1/97, fundamentando essa decisão no facto de não haver qualquer alteração na definição

e articulação do sistema fiscal na transferência da competência para a cobrança de certas taxas ou impostos de um organismo para outro no seio da Administração.

A invocada inconstitucionalidade só ocorreria, assim, se aquele diploma tivesse entrado no campo da determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias do contribuinte das referidas taxas, isto é, dos chamados elementos essenciais do imposto, o que não aconteceu.

Decaem, pois, nesta parte, os fundamentos do recurso.

Neste sentido já se pronunciaram para além dos citados Acs deste Tribunal de 4 e 11 de Fevereiro, os Acs de 25/2/98 e de 473/98, Recs. 19.331 e 20.984, respectivamente.

Relativamente à alegada violação do direito comunitário, e para dar cumprimento ao doutamente decidido no Acórdão do TJCE, torna-se necessário averiguar da matéria de facto à qualificação jurídica das taxas em questão, nomeadamente a de saber se a receita dessas taxas é afectada apenas à regularização do comércio com outros Estados membros, se o enquadramento institucional dos operadores económicos, bem como se a execução dos sistemas de ajudas, beneficiam exclusivamente a produção nacional ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados e se as taxas referidas, quando recaem sobre os produtos importados, os oneram não só quando atravessam a fronteira como quando são comercializados.

Impõe-se, pois, a ampliação da matéria de facto, nos termos dos arts. 729º, n.º 3 e 730º, n.º 1 do CPC.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e em, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a fim de ser ampliada de facto e de ser proferido novo julgamento que tome em conta o direito definido no Acórdão do TJCE.

Sem custas

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Emolumentos notariais — Taxa. Contencioso tributário

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os emolumentos notariais têm a natureza jurídica de taxa, pelo que são uma receita tributária;*
- II — *Antes do ETAF, os emolumentos notariais tinham um contencioso tributário especial: recurso hierárquico necessário até ao Ministro da Justiça e recurso contencioso de anulação para a 1.º Secção do STA contra o despacho do Ministro;*
- III — *Com o ETAF (art.º 62º, n.º 1, al. a) acabou o contencioso tributário especial dos emolumentos, o qual passou a integrar o contencioso tributário geral, com impug-*

nação judicial para os tribunais tributários de 1ª instância.

Recurso n.º 20.271; Recorrente: SONAE IMOBILIÁRIA S. G. P. S., S. A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Cons^o Dr. Almeida Lopes

1º Relatório

Com fundamento em inconstitucionalidade por violação do princípio da reserva de lei para os impostos a violação do princípio da proporcionalidade, a contribuinte SONAE IMOBILIÁRIA, SGPS, S.A., com sede no lugar do Espido, Via Norte, Maia, recorreu contenciosa e directamente para este STA contra a decisão do Ministro da Justiça que indeferiu um recurso hierárquico de despacho do Director-Geral dos Registos e do Notariado, que indeferiu um recurso hierárquico de despacho do Notário do 1º Cartório Notarial do Porto, que por sua vez tinha indeferido uma reclamação contra a conta de emolumentos respeitantes a uma escritura de mútuo com fiança, outorgada pela recorrente em 11.7.95, naquele cartório. Pediu a anulação do despacho ministerial, com as consequências legais, nas quais se conta a anulação do acto de liquidação ou conta de emolumentos.

A autoridade administrativa respondeu a fls. 179 a 182, pugnando pela validade do seu acto.

As partes alegaram, mantendo as suas posições.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso contencioso deve ser rejeitado pelo facto de a via legal de recurso ser a impugnação judicial para o tribunal tributário da 1ª instância e não o recurso contencioso antecedido dos meios gratuitos necessários.

Corridos os vistos cumpra decidir, a começar pela questão posta pelo MºPº.

2º Fundamentos

Como a questão posta pelo MºPº é da (i)rrrecorribilidade do despacho contenciosamente impugnado, não é preciso fixar matéria de facto para resolver essa questão, bastando para tanto ter em conta os factos alegados no recurso contencioso.

O que está em causa é uma conta de emolumentos notariais. Mais concretamente, a conta n.º 69, feita no 1º Cartório Notarial do Porto em 11-7-95 e respeitantes a escritura lavrada no Livro 176-E, a fls. 62, cuja fotocópia se encontra a fl. 121 destes autos. Ai constam duas verbas de 6.012.000\$00 que a recorrente impugna com base em inconstitucionalidade.

Os emolumentos notariais são uma taxa, pois são uma quantia coativamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou o preço autoritariamente fixado de tal utilização (cfr. Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, *Noção Jurídica de Taxa*, Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 117º pág. 294). São a contraprestação de um serviço público prestado pelo Estado aos cidadãos, actuando o Estado na qualidade de Administração Pública de Direito Privado, "expressão em que se traduzem ou englobam acções ou intervenções da Administração na constituição (ou declaração), modificação ou extinção de certas relações jurídicas privadas". Neste domínio, a Administração cura primariamente de dar satisfação a direitos privados dos cidadãos, sendo o interesse público um fim secundário natu-

almente presente (sem o que não se trataria de “administração” ou de “actividade administrativa”), ao lado dos fins privados, na constituição, modificação ou extinção de relações jurídicas (cfr. Anotação do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in RLJ, nº 3679, pág. 351). Estamos perante “prestações pecuniárias espontaneamente pagas pelo contribuinte para criar uma das condições necessárias à prática, pela Administração, de uma actividade vantajosa para ela” (cfr. Prof. AFONSO QUEIRÓ, RLJ, nº 3210, pág. 329).

Se é taxa, é um tributo ou receita tributária (Prof. ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, pág. 35), pois trata-se de uma quantia coativamente paga.

Ora, estas taxas tinham antigamente um contencioso próprio, que, no caso dos notários, estava estabelecido no Código do Notariado aprovado pelo Decreto-Lei nº 47 619, de 31.2.67, cujo artº 192º previa recurso para o tribunal de comarca, sem prejuízo da reclamação hierárquica prevista na lei orgânica dos serviços — com o sequente recurso contencioso nos termos gerais. De facto, tratando-se de um acto de recusa a praticar um acto notarial, o recurso (recitius, acção) era interposto para o tribunal de comarca. Mas tratando-se de um acto de contagem dos emolumentos, o recurso era para os tribunais administrativos, nos termos gerais. Como escreveu o Prof. AFONSO QUEIRÓ.

“Nada do que explica a especialíssima posição do legislador quanto à impugnabilidade dos actos de recusa e equiparados dos conservatórios do registo predial e dos outros agentes da Administração Pública de Direito Privado pode ser invocado para estender esse regime à impugnação dos actos de contagem dos emolumentos devidos pela prática dos actos administrativos em que se analisa essa espécie de Administração Pública. Não só, nestes casos, se não está perante seja o que for que lembre o direito de um particular ao exercício de um poder público, direito que especialmente reclama a tutela máxima de uma actio, como de toda a maneira, os preceitos que regulam a tributação dos particulares nessas hipóteses estão longe de assumir indole ou feição civilística que explique ou justifique a competência dos tribunais judiciais para o controlo contencioso e efectivação da legalidade nesse domínio, em prejuízo da competência dos tribunais administrativos. Esses preceitos são de direito tributário especial, que é como quem diz, afinal, de direito administrativo” (cfr. RLJ nº 3679, pág. 352).

Assim, podemos concluir que o contencioso próprio das contas de emolumentos notariais decorria nos tribunais administrativos: recurso hierárquico necessário até ao Ministro da Justiça e, depois, recurso de anulação para a 1ª Secção do STA.

Tudo isto mudou com a entrada em vigor do ETAF em 1.1.85. Com efeito, lê-se no preâmbulo do DL 129/84, de 27 de Abril, que se procurou fixar em termos precisos os limites da jurisdição administrativa e tributária, regulando-se com especial cuidado a competência dos tribunais administrativos e fiscais.

No seguimento desta intenção, o artº 62º, nº 1, al. a) do ETAF veio estabelecer que compete aos tribunais tributários de 1ª instância conhecer dos recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais.

Deste modo, o contencioso de todas as receitas tributárias passou para os tribunais tributários, com excepção das receitas tributárias aduaneiras, que ficou nos tribunais fiscais aduaneiros.

Por isso, dos actos de liquidação praticados pelos notários nas contas de emolumentos passou-se a recorrer, a partir de 1.1.85, não hierarquicamente para o Ministro da Justiça e contenciosamente para a 1ª

Secção do STA, mas logo da conta (ou do acto de liquidação) para os tribunais tributários de 1ª instância.

E para reforçar esta mudança de competências dos tribunais, o artº 121º, nº 1, do ETAF, veio estabelecer que ficaram revogadas as disposições especiais sobre as matérias objecto do ETAF.

O artº 175º do Código do Notariado aprovado pelo Decreto-Lei nº 207/95, de 14 de Agosto, não alterou o novo contencioso estabelecido pelo ETAF, apesar de permitir o recurso hierárquico para o director-geral dos Registos e do Notariado nos termos da lei orgânica dos serviços.

Deste modo, quando a recorrente não concordou com a conta feita pelo 1º Cartório Notarial do Porto, podia impugnar judicialmente o acto de liquidação para o tribunal tributário de 1ª instância do Porto. O recurso hierárquico já tinha deixado de ser necessário desde 1.1.85 para efeitos de recurso contencioso.

Pelo contrário, a recorrente SONAE seguiu a via contenciosa tradicional, a qual já estava revogada.

E o que é pior é que, por ter passado o prazo legal para a impugnação judicial, já não pode aproveitar-se como tal o recurso contencioso interposto directamente para esta STA.

Dai que tenha havido manifesta ilegalidade na interposição do recurso contencioso, como bem diz o MºPº e de acordo com a jurisprudência deste STA que é citada no seu parecer.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes desta STA em rejeitar o recurso contencioso por manifesta ilegalidade da sua interposição.

Custas pela recorrente, com 50.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes* — (relator) — *Alfredo Madureira* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Receitas para-fiscais. Alteração do sujeito activo. Inconstitucionalidades. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A alteração do sujeito activo de um imposto já criado por Lei não está sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República.*
- 2 — *Suscitada a questão da interpretação do Tratado de Roma ao TJCE é de acatar a decisão por este proferida.*

Recurso n.º 20.361. Recorrente: Fricarnes, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Fricarnes, S. A. deduziu esta oposição à execução que lhe foi movida pelo Iroma para cobrança da quantia de 7.799.697\$00, proveniente da taxa de combate à peste suína, da taxa de ruminantes e da taxa de circulação, alegando, resumidamente, a seguinte:

- A quantia exequenda é constituída por verdadeiros impostos, muito embora os mesmos sejam nomeados de taxas.

- Inexistência de título executivo, visto a sua emissão ter sido feita a coberto de um diploma inconstitucional.

- Nulidade desse mesmo título, resultante da assunção pelo Iroma de créditos que não decorriam da sua actividade e de que, por isso, não era titular.

- Inexistência das taxas que se cobravam, por o diploma que as instituiu ter sido revogado e por ter sido extinto o organismo a quem elas se destinavam (a JNPP).

- Ilegalidade da liquidação, uma vez que as taxas aplicadas foram superiores às previstas nos diplomas que as criaram.

Esta oposição foi julgada improcedente por o Sr. Juiz *a quo* ter considerado que se não verificavam as invocadas inconstitucionalidades, que o Iroma passou a deter as competências que anteriormente pertenciam aos organismos que substituiu e que, por isso, as taxas que se cobravam continuavam válidas e que falta de requisitos essenciais do título executivo e a ilegalidade em concreto da dívida exequenda não podiam ser fundamento da oposição.

Inconformada com essa decisão a oponente vem interpor recurso que finalizou com a formulação as seguintes conclusões:

1. É pacífico o entendimento de que a distinção entre imposto e taxa é a existência ou não de uma contraprestação por parte do sujeito activo da relação (carácter unilateral no primeiro e bilateral na segunda).
2. No caso em apreço estamos perante verdadeiros impostos, já que não existe qualquer correlação entre pagamento e benefício.
3. Tendo as "taxas" de comercialização e dos ruminantes como sujeito activo a J.N.P.P. e sendo esta extinta por diploma do Governo, que em simultâneo criou o IROMA, não podia transferir para este a relação jurídica do imposto por não ter competência orgânica para tal.
4. No que se refere à "taxa" da peste suína, esta foi criada pelo DL nº 44158 de 17 de Janeiro de 1962 no uso de competência própria do Governo face à Constituição então vigente.
5. Todavia, para que tal fosse legal, necessário se tornava que tais impostos não fossem estabelecidos por tempo indeterminado ou que não ultrapassassem uma gerência.
6. No caso vertente trata-se de imposto por tempo indeterminado e por tanto basta atentar na data da sua criação.
7. Já então o Governo carecia de autorização legislativa para criar impostos por tempo indeterminado.
8. Não sendo esse o caso, era já, face ao disposto no art.º 8.º da Constituição de 1933, direito dos cidadãos recusar-se ao pagamento de impostos criados à revelia da lei.
9. Face à Constituição de 1976 e posteriores revisões vigora entre nós o princípio da reserva de lei formal, sendo o qual os impostos devem ser criados através de diploma legislativo emanado da Assembleia da República ou com autorização sua (art.ºs 106º e 168 da CRP).
10. Nos tribunais em causa, sendo irrelevante que o legislador tenha apelidado as taxas, o executivo não estava autorizado e daí que

nunca poderia, à luz dos preceitos constitucionais, criar ou substituir qualquer dos sujeitos – activo ou passivo dos impostos.

11. As "taxas" em apreço correspondem a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e como tal incompatível a sua existência com o Direito Comunitário.
12. Pela adesão de Portugal à C.E. e com a entrada em vigor do IVA, deixou de ser possível a aplicação de outro imposto ainda que com nome diferente às transacções comerciais.
13. O Estado Português aderiu voluntariamente à C.E., não lhe sendo possível afastar unilateralmente as regras que não lhe convêm.
14. Acresce ainda que, como consequência do primado do Direito Comunitário sobre o Direito Interno, as normas deste tornam-se materialmente inconstitucionais quando vão contra aquele (art.ºs 8.º e 277 n.º 1 da CRP).
15. Verifica-se assim ter havido clara violação, tanto do Direito Interno, designadamente dos art.ºs. 106.º, 168.º, 8.º, 277.º e 293.º, da CRP, como do Direito Comunitário, nomeadamente o art. 33.º da 6.ª Directiva, arts. 9.º e 12.º do Tratado de Roma e ainda o art 193.º do Acto de Adesão.
16. - Consequentemente não existe título que fundamente a execução que a Recorrente ora se opôs.

O RFP, contra-alegou defendendo o acerto da decisão recorrida e a sua manutenção.

O EMMP junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da procedência do recurso e sugeriu a junção aos autos do Acórdão do TJCE de 2/8/93, por a questões nele suscitadas serem as mesmas das deste recurso.

Após essa junção este Tribunal decidiu que, ao contrário do defendido pelo Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto, as questões a dirimir neste recurso eram diversas das ali suscitadas, pelo que ordenou a suspensão da instância até que idênticas questões de direito comunitário, suscitadas no Recurso n.º 18.913, fossem resolvidas pelo TJCE, para onde o mesmo tinha sido remetido em reenvio prejudicial - vd. Ac. de fls. 160 a 162.

O Tribunal comunitário, pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas no identificado recurso, declarou:

1-a) Aos encargos pecuniários resultantes de um regime geral de imposições internas que onerem sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados, são em princípio, aplicáveis as disposições dos artigos 95.º e seguintes do Tratado.

Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelos artigos 9.º e 12.º do Tratado CE se o seu produto se destinar a financiar actividades de que beneficiam apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide; se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória proibida pelo artigo 95.º do Tratado e deve ser objecto de redução proporcional.

b) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os produtos importados onerados mas os primeiros obtêm dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direi-

to aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente ou apenas em parte o encargo suportado.

2) Incumbe ao juiz nacional proceder às verificações necessárias para a qualificação jurídica da contribuição em questão. Neste contexto, o juiz nacional examinará:

a) se a receita da taxa em litígio especificamente destinada a combater as doenças do gado criado no território nacional não beneficia exclusivamente os animais de origem nacional ou, pelo menos, se não os beneficia proporcionalmente mais do que os animais importados;

b) se a receita de todas as taxas em questão é afectada apenas à regularização do comércio, com os outros Estados-Membros, dos produtos sobre que a taxa incide;

c) se o enquadramento institucional dos operadores económicos pelos organismos representativos em questão hem como a execução dos sistemas de ajudas e de medidas de incentivo financeiras e fiscais, nacionais e comunitárias, em favor da indústria e da distribuição agroalimentares às quais uma parte da receita das taxas em questão é destinada, beneficiam exclusivamente a produção nacional ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados.

3) Uma taxa cobrada unicamente sobre certos produtos que não é nem proporcional ao preço dos referidos produtos nem cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição e que não se aplica ao valor acrescentado dos produtos não tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 36.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

De novo foram os autos ao visto do Ilustre Magistrado do Ministério Público que se pronunciou no sentido da anulação da sentença recorrida e da baixa dos autos ao Tribunal de primeira instância a fim de que a matéria de facto ser ampliada.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

No Tribunal recorrido foi fixada a seguinte matéria de facto:

1 - Foi pelo Iroma instaurada contra Fricarnes, SA, a execução a que coube o n.º 1001744/95, da 2ª. RF. de Sintra, para cobrança da quantia de 7.779.697\$00, referente a taxas que lhe foram liquidadas ao abrigo do disposto nos DL 44.158, de 17/1/62, 19/79, de 10/2. 250/88 de 17/7, 240/82, de 22/6, 297/85, de 25/6 e 343/86, de 9/10, e a portes de correio, referentes a Junho de 1993.

2 - A executada foi citada para os termos da execução em 22/2/95.

3 - Dá-se por reproduzido o teor dos documentos de fls. 9, 17 a 20 e 72

III

Fixada a matéria de facto vejamos o direito.

Como resulta do antecedente relato as taxas que ora se exigem à Recorrente, denominadas "taxa de ruminantes" e "taxa de comercialização", têm o seu fundamento legislativo nos DL 354/78, 345/81, 240/82 e 346/83.

É jurisprudência assente, quer neste Tribunal quer no Tribunal Constitucional, o entendimento de que as "taxas" cobradas pelos

extintos organismos de coordenação económica, a que o Iroma "sucedeu", apesar de sua designação, constituem verdadeiros impostos, visto tratarem-se de "prestações, em regra pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas pelo Estado ou outro ente público, com vista à realização de fins públicos", sem que exista "a contrapartida de uma actividade do Estado ou de outro ente público especialmente dirigida ao mesmo obrigado", isto é, sem que exista sinalagma. - vd. Ac. deste Tribunal de 29/1/92, in AD 379/770, confirmado pelo Pleno em 23/11/94, de 12/2/92, Rec. n.º 13.743, de 14/10/92, Rec. n.º 14.452, e de 4/11/92, in AD 382/1011 do Tribunal Constitucional de 20/5/92, de 8/10/92 e de 10/3/93, em DR, II série, de 18/9/92, de 22/3/93 e de 6/5/93, respectivamente.

Aquelas taxas são, assim, verdadeiros impostos - de uma modalidade especial que a doutrina qualifica de receitas parafiscais - visto constituírem quantias coactivamente cobradas, a título unilateral, destinadas à satisfação dos fins do Estado, ainda que através da chamada administração indirecta. - vd. T. Ribeiro, em RLJ 125/173.

Taxas essas que só a partir das Revisões constitucionais de 1982 e 1989, ficaram sujeitas ao princípio da reserva da lei formal da Assembleia da República, pois que tal princípio não tinha consagração nem na Constituição de 1933, nem da de 1976. - vd. CRP, Anotada pelos Prof. V. Moreira e G. Canotilho, 3.ª ed. pg. 460 e Acs deste Tribunal de 4/2 e 11/2 de 1998, Recs. 21.017 e 21.018.

Daí que se não possa afirmar que o falado DL 44.158 está ferido de inconstitucionalidade orgânica, já que a mesma tem de ser aferida pela lei Constitucional vigente à data da sua publicação e esta não consagra o referido princípio da reserva formal.

Inconstitucionalidade essa que, de resto, teria de ser declarada pela Assembleia Nacional, o que não aconteceu.

Por outro lado, é também seguro afirmar-se, e por razões semelhantes que a substituição do sujeito activo na relação que se estabelece entre os organismos que cobram e beneficiam de tais taxas e os contribuintes a elas sujeitos não está sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República.

Deste modo, e sendo certo que o DL 15/87 foi emitido pelo Governo na âmbito da sua própria competência legislativa não se vislumbra a verificação da invocada inconstitucionalidade ou de qualquer outra ilegalidade relacionada com a substituição da JNPP pelo Iroma na cobrança das taxas ali mencionadas.

Aliás já o próprio Tribunal Constitucional o disse nos Acs n.ºs 419/96 e 1239/96, em DR II série de 17/7/96 e 28/1/97, fundamentando essa decisão no facto de não haver qualquer alteração na definição e articulação do sistema fiscal na transferência da competência para a cobrança de certas taxas ou impostos de um organismo para outro no seio da Administração.

A invocada inconstitucionalidade só ocorreria, assim, se aquele diploma tivesse entrado no campo da determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias do contribuinte das referidas taxas, isto é, dos chamados elementos essenciais do imposto, o que não aconteceu.

Decaem, pois, nesta parte, os fundamentos do recurso.

Neste sentido já se pronunciaram para além dos citados Acs deste Tribunal de 4 e 11 de Fevereiro, os Acs de 25/2/98 e de 4/3/98, Recs. 19.331 e 20.984, respectivamente.

Relativamente à alegada violação do direito comunitário, e para dar cumprimento ao doutamente decidido no Acórdão do TJCE, torna-se

necessário averiguar da matéria de facto atinente à qualificação jurídica das taxas em questão, nomeadamente a de saber se a receita dessas taxas é afectada apenas à regularização do comércio com outros Estados membros, se o enquadramento institucional dos operadores económicos, bem como se a execução dos sistemas de ajudas, beneficiam exclusivamente a produção nacional ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados e se as taxas referidas, quando recaem sobre os produtos importados, os oneram não só quando atravessam a fronteira como quando são comercializados.

Impõe-se, pois, a ampliação da matéria de facto, nos termos dos arts. 729º, n.º 3 e 730º, n.º 1 do CPC.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e em, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância a fim de ser ampliada a matéria de facto e de ser proferido novo julgamento que tome em conta o direito definido no Acórdão do TJCE.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta, do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo a petição inicial de oposição pedido é a mesma inepta nos termos do art.º 193º do CPCivil pelo que deve ser confirmada a decisão que, nos termos do art.º 474º 1º) do CPCivil com tal fundamento, a indeferiu liminarmente.

Recurso n.º 20.800. Recorrente: Augusto Rosa da Costa Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Augusto Rosa da Costa Pereira recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo 1ª Secção, indeferiu liminarmente a oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. Dada a natureza da oposição fiscal - correspondente aos embargos de execução em processo civil, cujo objecto, num caso e noutro, é uma execução dirigida contra o executado - embargante - oponente para obter deste o cumprimento da obrigação consubstanciada no respectivo título executivo - não pode ter-se na apreciação dos requisitos da petição inicial de oposição o rigor que se justifica na exigência dos requisitos especificados no n.º 1 do art.º 467º do CPCivil, bastando que

da mesma constem, ainda que imperfeitamente expressos, os elementos essenciais que permitam ao tribunal apreciar o respectivo mérito.

2º. Da petição inicial dos autos constam, ainda que tacitamente, dois pedidos: um, principal, consubstanciado na indicação constante do seu nº 5 de que o oponente não é responsável pela totalidade da dívida executada e um, subsidiário, consubstanciado na indicação constante do seu nº 2 de que o oponente não pode ser responsável pelas dívidas não respeitantes aos anos indicados nesse número (1979 a 1981).

3º. Assim sendo o despacho recorrido deve ser reparado ou revogado, por violação do disposto na al. a) do nº 2 do artº 139º do CPCivil e substituído por outro que admita a petição inicial, seguindo-se os demais termos previstos na lei.

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

Tendo a petição inicial sido apresentada pelo próprio contribuinte e não por advogado a concessão desta possibilidade não pode deixar de ter implícita uma menor exigência de rigor formal, relativamente ao exigível quando as peças processuais são apresentadas por advogados pelo que, em consonância com as normas constitucionais relativas ao princípio da igualdade (artº 13º) e do direito de acesso à justiça (artº 20º 1), deve o tribunal, nestes casos, procurar detectar, na medida do que for possível, qual a pretensão dos recorrentes e seus fundamentos, independentemente de esta e estes se apresentarem com formulação jurídica correcta e com rigor formal adequado.

Na situação dos autos, embora sumariamente, o oponente refere as razões por que deduz a oposição, que são o entender que não é responsável pelo pagamento da dívida, por só ter feito parte da direcção da executada em três dos seis anos a que se refere a dívida e por não ser permitido a qualquer cooperante recusar-se a fazer parte dos corpos gerentes - artº 2º e 5º da petição.

Não haverá, tendo em mente a referida inexigibilidade de rigor, razão para indeferimento liminar por ininteligibilidade da causa de pedir.

No caso dos autos, não há, porém, uma indicação explícita do pedido. Embora nos pareça ser óbvio que, deduzindo oposição à execução, o que o oponente pretende é que ela não prossiga contra ele, do disposto na al. a) do nº 2 do artº 193º do CPCivil, resulta que o pedido não pode ser meramente implícito: é o que se deduz da referência a "indicação do pedido".

Haverá, por isso, na situação dos autos razão para indeferimento liminar por força do disposto no artº 474º 1º) do CPCivil. Por o caso dos autos se enquadrar nesta hipótese não poderá haver lugar ao cumprimento do artº 477º do mesmo diploma legal, já que é pressuposto da sua aplicação a não ocorrência de alguma das hipóteses previstas no nº 1 do artº 474º citado.

2. Na petição inicial da oposição, assinada pelo oponente, articulou o agora recorrente que a dívida da União Operária - Cooperativa de Construção Naval, SCAR, se reporta aos anos de 1975 a 1980 (artº 1º) que só fez parte da direcção daquela cooperativa nos anos de 1979 a 1981 (artº 2º), que em finais de 1981 a cooperativa encerrou, tendo-lhe ficado a dever os subsídios de Natal e de férias de 1975 a 1981 e os últimos sete ou oito meses de vencimento do ano de 1981, mais ou menos 250.000\$00, que ficou no desemprego (artº 3º), que embora os mapas dos ordenados fossem remetidos para a Previdência, os descontos não eram feitos nem entregues (artº 4º).

Acrescenta, ainda, que não pode ser responsável pela dívida da referida cooperativa, pois que não era permitido a qualquer cooperante

recusar-se a fazer parte dos corpos gerentes (artº 5º), que é deficiente motor, que os pais, com quem vive, são pobres e doentes (artº 6º) dos quais é o único filho, trabalha em Lisboa e tem o vencimento de 45.700\$00, não tem quaisquer bens ou rendimentos, o que pode ser comprovado no Seixal (artº 7º).

Conclui afirmando que espera “compreensão e justiça”.

O despacho recorrido depois de afirmar que a petição não tem pedido nem causa de pedir indeferiu liminarmente a oposição.

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente, em alegações já assinadas pela Ex.ma advogada constituída, sustentando que, dada a natureza da oposição fiscal, não pode ter-se na apreciação dos requisitos da petição inicial de oposição o rigor que se justifica na exigência dos requisitos especificados no nº 1 do artº 467º do CPCivil, bastando que da mesma constem, ainda que imperfeitamente expressos, os elementos essenciais que permitam ao tribunal apreciar o respectivo mérito.

Acrescenta que da petição inicial dos autos constam, ainda que tacitamente, um pedido principal, consubstanciado na indicação constante do seu nº 5 de que o oponente não é responsável pela totalidade da dívida exequenda e um, subsidiário, consubstanciado na indicação constante do seu nº 2 de que o oponente não pode ser responsável pelas dívidas não respeitantes aos anos indicados nesse número (1979 a 1981).

Termina na conclusão 3ª afirmando que deve o despacho recorrido ser reparado ou revogado, por violação do disposto na al. a) do nº 2 do art.º 139º do CPCivil, e substituído por outro que admita a petição inicial, seguindo-se os demais termos previstos na lei.

O EMMP entendendo que a petição inicial apesar de ter causa de pedir não tem pedido pelo que o recurso não merece provimento.

Acrescenta que tendo a petição inicial sido apresentada pelo próprio contribuinte e não por advogado a concessão desta possibilidade não pode deixar de ter implícita uma menor exigência de rigor formal, relativamente ao exigível quando as peças processuais são apresentadas por advogados pelo que, em consonância com as normas constitucionais relativas ao princípio da igualdade (art.º 13º) e do direito de acesso à justiça (art.º 20º 1), deve o tribunal, nestes casos, procurar detectar, na medida do que for possível, qual a pretensão dos recorrentes e seus fundamentos, independentemente de esta e estes se apresentarem com formulação jurídica correcta e com rigor formal adequado.

Refere ainda que na situação dos autos, embora sumariamente, o oponente refere as razões por que deduz a oposição, que são o entender que não é responsável pelo pagamento da dívida, por só ter feito parte da direcção da executada em três dos seis anos a que se refere a dívida e por não ser permitido a qualquer cooperante recusar-se a fazer parte dos corpos gerentes pelo que não haveria razão para indeferir liminarmente a oposição por ininteligibilidade da causa de pedir.

Concorda-se que o oponente articulou na petição inicial factos suficientes para se poder afirmar que a petição tem causa de pedir. Com efeito tendo afirmado que não é responsável pelo pagamento da dívida uma vez que só teria feito parte da direcção da executada em três dos seis anos a que se refere a dívida isto bastaria para concluirmos que a petição tem causa de pedir.

Nesta parte não seria de manter a decisão em apreciação.

Contudo esta refere, ainda, que a petição não tem pedido.

Como anteriormente se referiu esta termina afirmando que espera “compreensão e justiça”.

Conforme defende o EMMP no caso dos autos, não há uma indicação explícita do pedido pelo que parecendo óbvio que, deduzida oposição à execução, o que o oponente pretende é que ela não prossiga contra ele o certo é que, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do art.º 193.º do CPCivil, o pedido não pode ser meramente implícito devendo ser explícito.

Não se tratando de questão de conhecimento oficioso está o pedido dependente da vontade e iniciativa processual da parte pelo que nada tendo pedido quanto à execução não pode o tribunal substituir-se à parte na indicação do pedido.

Na verdade estabelece o mencionado art.º 193.º 2.º) que é inepta a petição quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido.

Nos termos do art.º 474.º 1.º) do CPCivil, sendo inepta a petição, não podia deixar de ser indeferida liminarmente pelo que deve ser confirmada a decisão que neste sentido se pronunciou.

3. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — António Pimpão (relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Prazo de caducidade do IVA.

Doutrina que dimana da decisão:

Resultando do art.º 1.º do CIVA que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um, sujeito passivo tem aquele a natureza de imposto de obrigação única já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre independentemente de o seu apuramento (art.º 19.º e segs. do CIVA) e pagamento (art.º 26.º e segs.) assumirem certa periodicidade.

Devendo o IVA ser qualificado como imposto de obrigação única a caducidade do direito à sua liquidação verificar-se-á se a notificação da dita liquidação não ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu, nós termos do art.º 33.º do CPT.

Recurso n.º 21.116. Recorrentes: António Tavares Candeias e Domingos José Tavares Candeias; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

I. António Tavares Candeias e Domingos José Tavares Candeias recorrem do acórdão que, no Tribunal Tributário de 2.ª Instância,

negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IVA referente aos anos de 1988, 1989 e 1990.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. Os recorrentes exerceram nos anos de 1988, 1989 e 1990 a actividade comercial ou industrial identificada nos autos;

2ª. Dispondo para o efeito de contabilidade regularmente organizada e selada, nos termos exigidos legalmente;

3ª. Não obstante isso e sem qualquer fundamento e com base em meras especulações ou insinuações com mentiras à mistura, foram tributados adicionalmente com aplicação de métodos indiciários e por valores nada condizentes com as reais e efectivas condições em que a actividade foi exercida, sendo certo que a sua escrita está devidamente arrumada e traduz com inteira verdade e clareza os resultados dos respectivos exercícios;

4ª. As pequenas e insignificantes irregularidades ou divergências de critério utilizadas na contabilidade realçadas pelo impugnantes nas suas alegações são todas reparáveis através de estornos contabilísticos e não conferem direito à troca de método objectivo de tributação pelo método presuntivo;

5ª. E não prejudicam num centavo o Estado no seu direito à arrecadação dos impostos devidos;

6ª. As fixações/liquidações impugnadas são ilegais por serem ilegais sem os métodos utilizados na sua obtenção, determinação e valoração;

7ª. Além disso, o direito à liquidação dos impostos reportados aos meses de Janeiro a Julho do ano de 1988 já caducou;

8ª. O acórdão recorrido, na senda da sentença de 1ª instância, não tomando em devida conta tais factos, fez uma interpretação incorrecta da lei e dos pressupostos de facto que estão subjacentes às fixações/liquidações impugnadas, e não se pronunciando sobre a sua quantificação, na pressuposição errónea de que o recurso não abrangia tal matéria, incorreu também em erro de julgamento, violando, nomeadamente o disposto nos art's 9º e 10º do C. Civil conjugado com o disposto no art.º 33º do C.P. Tributário, quanto à matéria da excepção de caducidade e ainda aquele preceituado em conjugação com o disposto nos art's 84º a 88º, 121º, 143º e 144º do C. P. Tributário e bem assim com os art's 82 a 86º do CIVA, no tocante à matéria de fundo.

9ª. O recurso é procedente.

A ERFPI sustenta que o recurso não merece provimento pois que não se verificaria a caducidade do direito à liquidação questionada pelos recorrentes e seria legal a actuação da AF.

O EMMP entende que o recurso merece provimento quanto à questão da caducidade da liquidação do imposto referente aos meses de Janeiro a Junho de 1988 devendo quanto à parte restante ser confirmado o acórdão recorrido pois que:

Deverá considerar-se o IVA um imposto de obrigação única para efeitos do disposto no art.º 33º do C.P. Tributário pelo que tendo a notificação das liquidações sido efectuada em 2-7-93 tinha já caducado o direito à liquidação do IVA respeitante aos dias do ano de 1988 anteriores a 2 de Julho.

Não existe a nulidade que os recorrentes alegam e que consistiria em o acórdão recorrido não se ter pronunciado sobre a questão da quantificação da fixação e liquidação impugnadas, na pressuposição errónea que o recurso não abrangia tal matéria (conclusão 8ª) uma vez que nas conclusões das alegações do recurso interposto para o T.T. de

2ª Instância os recorrentes não referem autonomamente a questão da quantificação da fixação da matéria colectável pois que apenas referem o ilegal uso do método presuntivo que levou à referida fixação: Com efeito os recorrentes, para além da referida caducidade, limitam-se a invocar a falta de requisitos para ocorrer uma fixação por iniciativa da AF, com recurso a métodos indiciários (existência de escrita devidamente organizada e inexistência de omissões ou inexactidões para efeitos do art.º 82º do CIVA - conclusões 1ª e 4ª), e o carácter reparável das irregularidades ou divergência de critérios (5ª conclusão).

Não têm os recorrentes razão quanto à questão da possibilidade de uso de métodos indiciários pois que ficou provado que a escrita da recorrente apresentava inexactidões e omissões que impossibilitavam apurar com segurança o imposto devido pelo que é legítimo o recurso a presunções para fixação da matéria colectável; ao abrigo do preceituado no art.º 84º 1 do CIVA.

Não tendo sido objecto do recurso para o T.T. de 2ª Instância a questão da forma como foram feitas as presunções, designadamente quanto às margens de comercialização consideradas, tal matéria está fora do objecto do recurso, pois os recursos jurisdicionais destinam-se a apurar a correcção das decisões e não a apreciar matérias novas.

Não vindo provados os factos que a recorrente afirma visando demonstrar a falsidade dos factos em que assentaram as presunções e, por isso, estando os poderes de cognição do STA limitados a matéria de direito (art.º 21º 4 do ETAF) não pode este Tribunal tomá-los em consideração.

2. O Acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

a) As liquidações definitivas foram notificadas aos recorrentes em 2-7-93 (fls. 103).

1) Com base nas informações prestadas pelo Serviço de Fiscalização Tributária da DDF de Portalegre de 11-2-1992, e respectivas notas de apuramento modelo 382, que as acompanharam, a RF de Portalegre procedeu à liquidação adicional do IVA em falta, referente aos anos de 1988 e 1990, em nome dos ora recorrentes, sendo 577.490\$00 de IVA e 463.086\$00 de juros compensatórios, relativamente a 1988, 1.108.357\$00 de IVA e 640.783\$00 de juros compensatórios, relativamente a 1989, e 187.863\$00 de IVA e 63.523\$00 de juros compensatórios, relativamente a 1990.

2) Tais liquidações foram notificadas aos recorrentes em 30-3-92, tendo sido objecto de reclamação ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 84º do CIVA formuladas em 14-4-92.

3) Em cumprimento do disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 84º do CIVA foram prestadas novas informações pelo SFT e, em consequência, fixados novos montantes de IVA a pagar, sendo 452.298\$00 para o ano de 1988, 923.963\$00 para o ano de 1989 e 158.806\$00 para o ano de 1990, cujas notificações foram efectuadas aos recorrentes em 16-10-92.

4) Não tendo sido aceites esses valores, vieram os recorrentes tal facto em 21-10-92, nos termos do n.º 5 do art.º 84º do CIVA.

5) Enviadas as reclamações à comissão distrital de revisão a que se refere o art.º 54º do CIVA, por acórdão desta comissão de 14-6-93, foram fixados por unanimidade os seguintes valores: 452.298\$00 (ano de 1988), 923.963\$00 (ano de 1989) e 158.806\$00 (ano de 1990).

6) Em 2-7-93, os recorrentes foram notificados das liquidações resultantes dessas fixações, não tendo sido pago o IVA apurado no

prazo de cobrança voluntária e tendo os respectivos conhecimentos n.ºs 361/88, 318/89 e 237/90 relaxado em 16-9-93.

7) Em 13-10-93 foi apresentada na RF de Portalegre esta impugnação.

3. O acórdão recorrido depois de qualificar o IVA como imposto periódico concluiu pela não verificação da caducidade do direito à liquidação tal como os recorrentes a suscitavam até porque igual conclusão seria de extrair face ao estatuído no art.º 88º I do CIVA.

Estabelece o art.º 88º I do CIVA que “só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade”.

Deste preceito normativo parece resultar que o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA só se verifica depois de decorridos os cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou à exigibilidade do referido imposto.

Até ao início da vigência do CPT era esta norma especial porque relativa ao imposto sobre o valor acrescentado.

O art.º 34º do CPT estabelecia, na sua versão inicial, que “o direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributárias caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Por força do DL 47/95, de 10-3, passou este mesmo preceito normativo a estabelecer que “o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

O art.º 11º do DL 154/91, de 23-4 (diploma que aprovou o CPT), estabeleceu que é revogada “toda a legislação contrária ao Código aprovado pelo presente decreto-lei” e o art.º 4º do mesmo diploma legal acrescentou que “os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações após a introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação”.

Da conjugação destes preceitos normativos parece podermos concluir que o regime da caducidade do IVA passou a ser regulado pelo art.º 33º I do CPT que revogou o art.º 88º do CIVA na parte em que este seja com aquele incompatível.

Do mencionado art.º 88º I do CIVA parece resultar que o legislador pretendeu enquadrar o IVA na categoria doutrinária do imposto periódico ao optar neste preceito normativo pelo regime destes.

Se concluirmos que o IVA tem a natureza de imposto de obrigação única a caducidade do direito à sua liquidação verificar-se-á se a notificação da dita liquidação não ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu e ser-lhe-á, por isso, aplicável o art.º 33º do CPT. Se se entender que estamos perante um imposto periódico ficaria sujeito ao mesmo jurídico quer nos termos deste preceito quer nos do art.º 88º do CIVA.

Em termos gerais são de obrigação única os impostos que incidem sobre actos ou factos isolados, sem qualquer continuidade enquanto que já serão periódicos os que incidem sobre factos, situações ou actividades que se prolongam no tempo renovando-se as correspondentes obrigações.

Contudo, como adverte Cardoso da Costa, Curso..., 1970, p. 31 e ss., depois de fazer referência a vários critérios, "nada obsta, realmente, a que o nosso direito não tenha atribuído à distinção sempre o mesmo significado". Assim se para o mesmo autor o critério da classificação orçamental tem como ponto de partida o "carácter nominativo ou anónimo da respectiva cobrança" já a distinção do Código Civil não coincide com esta não tendo todos os pressupostos da tributação a mesma natureza pois "umas vezes, são situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, como a propriedade dum prédio rústico ou urbano ou o exercício de uma actividade industrial ou comercial" outras vezes, são "actos ou factos isolados, actos ou factos que, embora possam repetir-se, não têm continuidade entre si, sendo considerados para efeitos fiscais *una tantum* - é o que sucede com a aquisição de bens, com a importação ou transacção de determinadas mercadorias, com a passagem dum recibo".

Ainda para o autor que vimos citando "no primeiro caso, há que referir o imposto a um determinado período (em regra um ano), renovando-se a obrigação fiscal, enquanto a situação se mantiver, de cada vez que surge um novo período: temos os impostos periódicos, os impostos que presumivelmente se renovarão periodicamente; no segundo caso, o imposto reporta-se a cada acto ou facto isoladamente: temos os impostos de obrigação única".

Neste mesmo plano se situa Braz Teixeira, Princípios..., 1985, p. 63, quando escreve que "pode acontecer, porém, que, em certos casos, um imposto de obrigação única venha a apresentar-se como imposto periódico, como acontece, p. ex., com o imposto sobre as sucessões e doações pago por avença".

Na verdade se este imposto para certos efeitos pode ser qualificado como de obrigação única já para outros pode ser qualificado como imposto periódico.

Do artº 1º do CIVA resulta que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo acrescentando o artº 2º que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam, além de outras, actividades de comércio ou prestação de serviços.

Perante estas normas de incidência objectiva e subjectiva e nos termos anteriormente expostos parece-nos podermos concluir que o IVA tem a natureza de imposto de obrigação única já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre.

Não contende com esta qualificação o facto de o apuramento (art.º 19º e segs. do CIVA) e o pagamento (artº 26º e segs.) assumirem certa periodicidade.

Respeita o IVA a que nos estamos referindo aos meses de Janeiro a Julho de 1988. Tendo as correspondentes liquidações sido notificadas em 2-7-93 tinham, nesta data, decorrido cinco anos sobre os factos tributários ocorridos até ao dia 2 (inclusive) de Julho de 1988.

Resta, por isso, concluir pela caducidade do direito à liquidação relativa os factos ocorridos até ao dia 2 (inclusive) de Julho de 1988 pelo que, nesta parte, deve ser revogado o acórdão e a sentença que em sentido contrário se pronunciaram.

3.2. Na conclusão 8ª sustentam os recorrentes que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre a questão da quantificação da fixação e liquidação impugnadas pelo que existiria erro de julgamento.

Defende o EMMP, que estariam os recorrentes a suscitar a nulidade por omissão de pronúncia ao pedirem a revogação do acórdão recorrido pelo impropriamente designado erro de julgamento. Acrescenta, contudo, que não existe tal nulidade pois que nas conclusões das alegações do recurso interposto para o T.T. de 2ª Instância os recorrentes não se referem autonomamente à questão da quantificação da fixação da matéria colectável pois que apenas referem o ilegal uso do método presuntivo que levou à referida fixação. Refere, ainda, que os recorrentes se limitaram a invocar a falta de requisitos para ocorrer uma fixação por iniciativa da AF, com recurso a métodos indiciários (existência de escrita devidamente organizada e inexistência de omissões ou inexactidões para efeitos do artº 82º do CIVA - conclusões 1ª e 4ª), e o carácter reparável das irregularidades ou divergência de critérios (5ª conclusão). Refere ainda que só no recurso para este Tribunal é suscitado o erro nas margens de comercialização utilizadas alegados perante o Tribunal Tributário de 2ª Instância não estaria na forma como a AF utilizou os métodos indiciários mas no próprio uso de métodos indiciários, por não estarem reunidos os requisitos legais de que depende a sua utilização.

Na verdade foi nesta perspectiva que se posicionou a sentença de 1ª instância quando afirma que “defendem os impugnantes que estas (liquidações) são ilegais por ilegais serem os métodos utilizados na sua obtenção, determinação e valoração” tendo acrescentado que tendo os impugnantes partido “do pressuposto que dispõem de contabilidade regularmente organizada, na qual se mostram escrituradas todas as suas operações, os impugnantes entendem que os agentes fiscalizadores não concretizam qualquer omissão ou inexactidão que justifique o uso do critério das presunções utilizado”.

Respondendo a estas questões entendeu a sentença referida que não foi praticada qualquer ilegalidade ou erro na determinação do imposto até porque o relatório elaborado pelos serviços refere movimentos na conta de depósitos à ordem omitidos pela contabilidade, que na conta alfaías agrícolas foi apurado custo de mercadoria vendida sem que se verifique o registo de qualquer venda, na conta compras do exercício de 1990 verificava-se uma duplicação de custos além de outras operações que na perspectiva da sentença recorrida não eram “apenas meras irregularidades”.

Com estes fundamentos entendeu a sentença recorrida que a contabilidade dos impugnantes não permitia apurar com clareza as operações activas e passivas da empresa o que justificaria o recurso aos métodos presuntivos para determinar a base tributável do IVA.

Neste mesmo plano se situa o acórdão recorrido quando refere que o recurso interposto da sentença proferida em primeira instância apenas a censura “por não reconhecer a ilegalidade do recurso ao método presuntivo”. Acrescenta ainda o acórdão em apreciação que os recorrentes não provaram que se não verificassem os erros, inexactidões e outros indícios fundados que conduziram à utilização do método presuntivo pelo que se encontrava afastada a presunção de veracidade dos dados e apuramento decorrentes da escrita dos recorrentes.

Entendemos, por isso, que o acórdão recorrido apreciou todas as questões suscitadas pelos recorrentes não estando, por isso, obrigado a apreciar as só agora questionadas quantificação da fixação e liquidação impugnadas pelo que improcede a referida conclusão.

3.3. Entende-se ainda que não merece censura o acórdão recorrido pois que provadas as irregularidades referidas podia a AF utilizar

métodos indiciários já que a escrita da recorrente apresentava inexactidões e omissões que impossibilitavam apurar com segurança o imposto devido pelo que é legítimo o recurso a presunções para fixação da matéria colectável, ao abrigo do preceituado no art.º 84º 1 do CIVA.

Como refere o EMMP, não tendo sido objecto do recurso para o T.T. de 2ª Instância a questão da forma como foram feitas as presunções, designadamente quanto às margens de comercialização consideradas, tal matéria está fora do objecto do recurso, pois os recursos jurisdicionais destinam-se a apurar a correcção das decisões e não a apreciar matérias novas.

Acresce que não estando provados os factos que a recorrente afirma visando demonstrar a inexistência dos factos em que assentaram as presunções até porque os poderes de cognição do STA se encontram limitados a matéria de direito (art.º 21º 4 do ETAF) não pode este Tribunal reapreciá-los.

4. Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso, em revogar parcialmente o acórdão recorrido e nessa medida a sentença proferida em primeira instância, anulando a liquidação impugnada de IVA relativa aos factos tributários ocorridos até ao dia 2 (inclusive) de Julho de 1988 e no mais negando provimento ao recurso e confirmando o acórdão

Custas pelos recorrentes, na proporção em que decaíram, em ambas as instâncias e neste STA fixando-se, neste Tribunal, em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — António Pimpão (relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Contencioso autárquico. Reclamação de uma liquidação de receita autárquica. Sua impugnação. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As regras previstas no art. 95 e seguintes do CPT não são aplicáveis às reclamações das decisões dos órgãos autárquicos, pois que aquelas pressupõem o percurso de um vasto caminho hierárquico, cujo vértice é o Governo, o que, como se sabe, não acontece com as autarquias em razão da sua legitimidade popular.*
- 2 — *A natureza jurídica da acção dirigida contra a decisão de um autárquico é a de uma impugnação judicial e não a de um recurso contencioso, pelo que a prazo para a sua interposição é o previsto na al. a) do n.º 1 do art. 123º do CPT.*

Recurso n.º 21.272. Recorrente: Portugal Telecom, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

A Portugal Telecom inconformada com a decisão do Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, que indeferiu liminarmente esta impugnação com fundamento na sua intempestiva dedução, dela veio interpor este recurso onde formulou as seguintes conclusões:

A) As reclamações, impugnações e recursos contra a liquidação de taxas de uma Câmara Municipal regem-se pelo disposto no n.º 2 do art. 22º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro:

B) A reclamação deduzida pela ora Recorrente da liquidação de taxas para a Câmara Municipal de Braga não foi, tal como resulta dos autos, decidida por esta, existindo apenas um despacho de indeferimento do respectivo Presidente;

C) Essa reclamação não está, pois, ainda validamente decidida, sendo para esse efeito nulo ou inexistente o despacho do Exm.º Presidente da Câmara;

D) Nos termos do n.º 2 do art.º 22 da Lei n.º 1/87, do indeferimento das reclamações aí previstas cabe recurso para o tribunal tributário de instância;

E) Esse recurso só pode ser um recurso contencioso a reger-se pelo disposto na L.P.T.A.

F) Logo em matéria de prazos, pelos art.ºs. 28º e 29º dessa L.P.T.A.

G) A qual no caso tem aplicação directa, sendo que sempre a teria por aplicação analógica dos art.ºs. 92º, n.º 2, 100º, n.º 2 e 118º, n.º 3 do C. P. T.;

H) Nestes termos, a ora Recorrente dispunha de 2 meses para interpor o recurso que interpôs para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a contar da notificação do "indeferimento":

I) Ocorrida esta em 29/3/96, a interposição do recurso em 3/5/96 é tempestiva;

J) Quando assim não decidiu, a decisão recorrida violou entre outras, as seguintes disposições legais: n.ºs 1 e 2 do art. 22º da Lei 1/87, de 6/1, arts. 92º, n.º 2, 100º, n.ºs 1 e 2, 118º, n.º 3, e 123º, n.º 2, do CPT e arts. 28º e 29º da LPTA.

O Sr. Presidente da Câmara Municipal de Braga contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1.- A questão da incompetência do autor do acto recorrido não pode ser decidida no presente recurso, não só por a questão vir colocada em sede liminar, mas também porque este Tribunal não pode conhecer de matéria de facto.

2.- O art.22, n.º 2 da Lei n.º 1/87 prevê o recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância das decisões administrativas sobre reclamações contra liquidações de taxas cobradas pelas autarquias.

3.- Trata-se dum verdadeiro recurso contencioso, cujo prazo de interposição é o previsto no art.28º da LPTA.

O EMMMP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1.- A Recorrente reclamou em 15/3/96 da liquidação das taxas por ocupação da via pública, no montante de 16.920\$00, tendo sido notificada da respectiva decisão em 29/3/96.

2.- O presente recurso deu entrada em 3/5/96.

III

O presente recurso vem de uma decisão que indeferiu liminarmente a petição inicial, com o fundamento que a mesma tinha sido intempestivamente apresentada.

Na tese sustentada naquela decisão “a recorrente dispunha do prazo de 8 dias para deduzir esta impugnação, a que chama recurso” pelo que, considerando que o mesmo tinha sido largamente ultrapassado, indeferiu liminarmente aquela petição.

A questão que se nos coloca é, assim e em primeiro lugar, a de saber qual o prazo de que dispunha a recorrente para deduzir esta acção e, depois, a de saber se tal prazo foi respeitado.

Vejamos, pois.

Nos termos do n.º 2 do art. 22.º da Lei 1/87, de 6/1, “as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos das autarquias locais, com recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente”.

A jurisprudência deste Tribunal vem dizendo de forma unânime que a reclamação graciosa prevista naquele normativo é condição necessária para se abrir a via contenciosa e que, sendo assim, a impugnação imediata de uma daquelas liquidações para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância determina a sua rejeição por ilegalidade na sua interposição. - vd., entre outros, Ac. de 14/12/94, in AD. 407/1187, de 17/12/97, Rec. n.º 19.358 e de 21/1/98, Rec. n.º 21.980.

É, assim, seguro afirmar-se que a reclamação graciosa de uma liquidação efectuada por uma autarquia é condição necessária do recurso aos meios judiciais e que será ilegal a sua imediata impugnação.

Será que tal reclamação é semelhante à prevista no art. 92 e seguintes do CPT, e que, sendo assim, disciplina aí estabelecida também lhes é aplicável?

As autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, cuja legitimidade advém do sufrágio popular, directo e universal. - vd. arts. 235.º e 239.º da CRP.

Essa legitimidade política radicada no sufrágio popular tem importantíssimos reflexos nos seus poderes e competências determinando, por exemplo, que as Câmaras Municipais e os seus Presidentes tenham competência própria e exclusiva em muitos domínios, e que, consequentemente, as decisões tomadas nesses domínios não sejam susceptíveis de recurso hierárquico. É, entre muitos outros, o caso da competência dos Presidentes em modificar ou revogar os actos praticados pelos funcionários municipais. - vd. art. 53, n.º 2 al. b) do DL. 100/84, de 29/3.

A natureza político-administrativa das autarquias e dos seus órgãos determina, assim, que muitas das suas decisões só por via judicial possam ser invalidadas.

As decisões tomadas pelos órgãos autárquicos são, assim, actos administrativos dotados de força própria, distinta daquela que sustenta os actos da Administração Fiscal, em razão da sua diferente legitimidade, a qual se vem a reflectir no caminho que conduz à sua invalidação.

É tanto assim é que a actividade da Administração Fiscal é tutelada por um corpo de leis diferente daquele que disciplina a actividade administrativa *tout court*; de um lado o Código de Processo Tributário, do outro o Código do Procedimento Administrativo.

Ora a disciplina prevista no CPT com vista à resolução das reclamações gratuitas das decisões da Administração Fiscal pressupõe o per-

curso de um vasto caminho hierárquico, cujo vértice é o Governo, o que, como se disse, não acontece com as autarquias em muitos domínios da sua actividade, em razão da sua legitimidade popular.

É o percurso dessa vasta cadeia hierárquica que justifica que, no procedimento tributário, da decisão final caiba recurso não para um Tribunal Tributário de 1ª Instância, mas sim para um Tribunal superior - vd. arts. 92º e 100º do CPT e 32º, 41º e 42º do ETAF - o que não acontece com as decisões tomadas em matérias parafiscais pelos órgãos autárquicos. - vd. o já citado n.º 2 do art. 22º da Lei 1/87.

Sendo assim, como manifestamente é, as regras previstas no art. 95 e seguintes do CPT não são aplicáveis às reclamações das decisões dos órgãos autárquicos.

O exposto determina que o n.º 2 do art. 123º do CPT não seja aplicável às acções interpostas contra as decisões do Presidente da Câmara em matéria parafiscal, o que vale por dizer que o prazo para a sua interposição não são oito dias contados a partir da notificação da decisão administrativa tomada sobre a reclamação, como foi entendido pelo Sr. Juiz *a quo*.

Por outro lado, a natureza jurídica da acção dirigida contra uma dessas decisões, porque é dirimida em 1º grau por um Tribunal Tributário de 1ª Instância, é a de uma impugnação judicial e não a de um recurso contencioso e, por via disso, está sujeita à disciplina prevista no CPT no tocante ao seu processamento.

Se assim é, o prazo para a sua interposição só pode ser o previsto na al. a) do n.º 1 do art. 123º do CPT, isto é, o prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário da receita liquidada.

Resolvida a questão de se saber qual o prazo de que dispunha a Recorrente para interpor esta impugnação resta saber se o mesmo foi respeitado.

Nesta matéria o probatório diz-nos que a Recorrente foi notificada de que a reclamação que fizera da liquidação referida nos autos tinha sido indeferida em 29/3/96, informando-nos também que a apresentação desta impugnação foi feita em 2/5/96.

Ou seja, entre a notificação daquele indeferimento e a dedução desta acção decorreram menos de menos de 60 dias.

Ora só a partir desse indeferimento é que se podia começar a contar o prazo para pagamento voluntário da liquidação em causa.

É, assim, seguro que a dedução desta impugnação teve lugar muito antes de expirado o prazo de 90 dias fixado no citado art. 123 do CPT.

Sendo assim, como manifestamente é, a decisão recorrida não pode ser mantida na ordem jurídica.

Termos em acordam os Juízes deste Tribunal conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância para que seja proferido novo despacho liminar que não seja de indeferimento pelos mesmos motivos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias* (vencido conforme declaração de voto junta) — Estive presente, *Madalena Robalo*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O art.º 22º, 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, tem vindo a ser interpretado neste Tribunal no sentido de o recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância territorialmente competente, último segmen-

to daquele n.º 2, respeitar a decisões proferidas pelos órgãos executivos das autarquias locais, quer nas reclamações, quer nas impugnações dos interessados, contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, deduzidas perante esses órgãos, prevendo, pois, a lei, uma impugnação graciosa necessária para abrir a via contenciosa, sendo esta possível, apenas, depois de esgotado o uso de qualquer daqueles meios de reacção perante aqueles órgãos (cfr., entre outros, os acs., deste STA, de 18.1.89, rec.5.582, Ap. D.R. de 12.10.90, pg.9, 16.1.91, rec.12.606, Ap. D.R. de 15.10.92, pg.77, 14.12.94, rec.18.118, Ap. D.R. de 20.1.97, pg. 2833, 12.2.97, rec.21.289, 12.11.97, rec.21.736, 17.12.97, rec.21.360, 17.12.97, rec.19.358, e 21.1.98, rec. 21.980).

Ora, conforme se vê de alguns destes acórdãos, tal interpretação é feita com certa dificuldade, face ao texto legal, e conduz a soluções que, perante a forma como é exercido, pelos contribuintes, o seu direito a sindicarem contenciosamente as liquidações de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, e a posição assumida pelas Câmaras Municipais, na sequência desse impulso processual, não serão aquelas que melhor tutelam os direitos daqueles contribuintes à via contenciosa, ao recurso aos tribunais.

E, na verdade, outra interpretação parece não só possível, face ao texto e ao espírito da lei, mas até mais adequada ao seu cumprimento.

Neste sentido vai o voto de vencido, alegando fundadas dúvidas sobre a correção do entendimento que logrou vencimento no ac. de 12.11.97, rec.21.736, supracitado, na parte que passa a transcrever-se:

“... Depois de pensarmos, como naqueles dois primeiros arestos identificados, que o interessado apenas poderia impugnar judicialmente a liquidação das taxas municipais depois (de) ver indeferida, expressa ou tácitamente, a reclamação graciosa da sua liquidação apresentada perante o órgão executivo autárquico respectivo (a Câmara Municipal), surgem-nos, hoje, sérias dúvidas sobre se efectivamente, não poderá impugnar-se imediatamente a liquidação para o tribunal, desde que se entregue a petição naquele órgão autárquico e se siga adequadamente o procedimento previsto nos art.ºs 130.º e 154.º do C.P.T..

É que existem razões de peso cuja importância não se devem desprezar. Em primeiro lugar, a própria letra do n.º 2 do art.º 22.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, pois, prevendo-se a mesma regra para as reclamações e impugnações dos actos de liquidação de taxas, deixa sem sentido a utilização dos dois conceitos.

A impugnação administrativa necessária é simplesmente uma reclamação administrativa necessária.

Depois, porque o procedimento actualmente previsto nos citados art.ºs 130.º e 154.º do C.P.T., dá inteira satisfação aos interesses que a reclamação administrativa necessária procura acautelar.

Nesta perspectiva, o preceito daquele n.º 2 do citado art.º 22.º da Lei n.º 1/87 corresponderia a uma simples antecipação do regime que só mais tarde, com o C.P.T., veio ser adoptado como regra geral na impugnação dos impostos.

A unidade sistemática e razões de celeridade poderão ainda ser invocados em apoio desta solução.

Nesta perspectiva, tenderia, embora, com dúvidas, a conhecer do fundo da questão.

De qualquer modo, parece-nos que não estará temporalmente precludido o direito da impugnante ainda vir a juízo impugnar a liquidação das taxas, dado que, segundo parece constar dos autos, ela não terá

ainda sido notificada do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra aquele acto.”

Recuando, agora, ao ac. deste Tribunal, de 18.1.89, supracitado, transcreve-se, dada a sua clareza, a “panorâmica retrospectiva do contencioso fiscal das autarquias”, ali descrita:

“No regime do Código Administrativo apenas se consentia reclamação da liquidação e cobrança dos impostos, taxas e outras receitas municipais, reclamação essa que era julgada “em 2.ª instância”, pelo chefe da secretaria da Câmara Municipal (artigo 727.º). Desta decisão cabia “recurso” para o Juiz de direito da comarca e deste para a relação do respectivo distrito judicial” (idem).

No mesmo sentido dispunha o artigo 741.º, que fixava o prazo de interposição e a sua contagem a partir da “notificação da sentença”.

Por seu lado, o § único deste último artigo expressamente impunha “recurso obrigatório”, desde que verificado o condicionalismo que apontava.

Aquela reclamação era processada segundo o disposto nos artigos 732.º a 740.º.

Os mencionados preceitos foram revogados pelo artigo 27.º, alínea a), da Lei 1/79, de 2 de Janeiro (finanças locais), cujo artigo 17.º passou a regular o mesmo contencioso fiscal.

Por esta segunda disposição eram admitidos, a par das reclamações, impugnações, quer contra a “liquidação e cobrança” e impostos e derramas (seu n.º 1), quer contra a “liquidação e cobrança” de taxas e mais valias (seu n.º 3).

Com a diferença de que, enquanto as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de impostos e derramas eram deduzidas “perante o chefe da repartição de finanças e decididas nos termos estabelecidos pelo Código de Processo das Contribuições e Impostos” (mesmo n.º 1), as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de taxas e mais valias eram “deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias” (referido n.º 3).

Este preceito finalizava consentindo o “recurso para os tribunais das contribuições e impostos”.

Em execução da dita Lei n.º 1/79, veio a ser publicado em 31 de Maio do mesmo ano o Decreto-Lei n.º 163/79, cujo relatório preambular adianta que se dão “ao Chefe da Secretaria da Câmara Municipal, entidade especialmente qualificada e que anteriormente exercia funções jurisdicionais em 1.ª instância nesta matéria, a competência e as funções que o Código de Processo das Contribuições e impostos confere aos chefes das repartições de finanças”.

Por isso, as reclamações e impugnações, quer de impostos, quer de taxas (artigo 3.º), passaram a ser processadas, com as necessárias adaptações, de acordo com os títulos II e III desse Código, sendo exercida pelo chefe da secretaria da câmara municipal a competência aí conferida ao chefe da repartição de finanças (n.º 3 do artigo 1.º).

Uma diferença estabeleceu, porém: enquanto as “reclamações, ordinárias e extraordinárias”, eram “deduzidas perante a Câmara Municipal”, na medida em que a liquidação e cobrança se tivessem feito “nos respectivos serviços” (seu n.º 1), as impugnações, posto que devendo ser “apresentadas perante o chefe da secretaria da Câmara Municipal”, eram “dirigidas aos Tribunais das Contribuições e Impostos (seu n.º 2).

Em conclusão, um regime idêntico ao do subsidiário Código de Processo das Contribuições e Impostos: reclamações, deduzidas, movimentadas e decididas na esfera administrativa; impugnações

apresentadas, embora ao chefe de secretaria da Câmara Municipal, processadas e decididas no âmbito jurisdicional.

Quanto à competência para os recursos, nenhuma alteração.

Novo regime das finanças locais é aprovado pelo Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março. Todavia, e no que ora interessa, foi totalmente reproduzido no artigo 19º aquele artigo 17º da Lei de 1979, posto que, simultânea e expressamente, tivesse revogado este diploma (artigo 34º., n.º 1).

E surge, finalmente, a Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, ainda em vigor.

No que pertence à nossa caminhada, revoga o Decreto-Lei n.º 98/84 (artigo 29º. n.º 1) e estabelece o regime do "contencioso fiscal" (artigo 22º.).

E logo se notam diferenças com o regime antecedente. Assim, enquanto as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de impostos e derramas deixaram de ser deduzidas directamente "perante o chefe da repartição de finanças" e passaram a sê-lo "perante a entidade competente para a liquidação", embora continuando a ser decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos por seu lado, as reclamações e impugnações "contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal" continuaram a ser deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o Tribunal Tributário de 1ª. instância territorialmente competente (n.º 2).

Impõe-se ainda acentuar que o Decreto-Lei n.º 163/79 não foi revogado por nenhum dos diplomas que deixámos arrolados - Decreto-Lei n.º 98/84 (n.º 1 do artigo 34º.) - antes o n.º 2 deste artigo o ressalva claramente - e Lei n.º 1/87 (artigo 29º.) - ao invés, o n.º 2 deste artigo volta, de forma clara, a ressaltar "os diplomas legais publicados em execução da Lei n.º 1/79".

Temos, assim, de assentar presentemente o contencioso fiscal das autarquias numa coabitação total com o contencioso das contribuições e impostos, objectivo essencial do Decreto-Lei n.º 163/79. E de tal forma essa coabitação se manifesta que "nos casos omissos relativos ao contencioso fiscal observar-se-á o disposto no Código de Processo das Contribuições e Impostos" (artigo 7º. deste último diploma)."

A partir daqui passa o citado aresto a apreciar a questão que fora colocada ao Tribunal e, ao fundamentar a decisão, refere que, mantendo-se a vigência do DL. 163/79 e devendo, assim, aplicar-se às reclamações e impugnações, com as necessárias adaptações, o disposto nos art.ºs 77º. a 102º. do CPCI, conforme n.º 3 do art. 1º., daquele Dec-Lei, as reclamações corriam termos nos serviços camarários e aí eram decididas e as impugnações, se visassem a liquidação de imposto, depois de deduzidas perante a entidade competente para a liquidação, ou seja, a repartição de finanças, eram aí processadas, nos termos do art.º 93º., § único, do CPCI, subindo ao T. T. 1ª. Instância para instrução e decisão, e se visassem a liquidação de taxas, mais-valias e demais rendimentos, eram deduzidas e decididas pelos órgãos executivos das autarquias locais (n.º 2 do art.º 22º. da Lei 1/87), sendo consentido "recurso" para aquele Tribunal; e conclui-se que o vocábulo "recurso", utilizado naquele art.º 22., corresponde ao seu significado jurídico-processual e não a impugnação judicial.

Ora, salvo o devido respeito por tal entendimento, parece-nos estar o mesmo em contradição com o que se escrevera antes; na verdade, conforme se assentará, e bem, as impugnações, quer de impostos, quer

de taxas, eram dirigidas aos tribunais, embora as respeitantes às taxas fossem apresentadas perante o chefe da secretaria da Câmara Municipal.

Assim, a decisão das impugnações competia, sempre, aos tribunais, sem embargo de, nas referentes às taxas municipais, a Câmara poder ordenar a revisão do acto tributário impugnado, conforme permitido pelo n.º 4 do art.º 1.º, do DL.163/79, e pelo art.º 4.º, do CPCI - este último de aplicação subsidiária, nos termos do art.º 7.º do DL.163/79.

O "recurso" previsto, para os Tribunais das Contribuições e Impostos no n.º 3 do art.º 17.º da Lei 1/79, de 2 Janeiro, e, posteriormente, para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância territorialmente competente no n.º 2 do art.º 22.º, da Lei 1/87, com as alterações do DL.470-B/88, de 19 Dezembro, traduz-se na impugnação judicial, que podia ser deduzida da resolução definitiva da reclamação ordinária, nos termos do art.º 84.º do CPCI, conforme entenderam A. de Sousa e S. Paixão, "CPI, Coment. e Anot.", 2.ª Ed., pg.84, devendo interpretar-se, restritivamente, essa norma, e as anteriores que lhe correspondem, entendendo-se que tal "recurso" não respeitava às impugnações judiciais deduzidas perante as Câmaras, mas dirigidas ao Tribunal.

É que o legislador, ao regular o contencioso, fiscal das autarquias locais, no art.º 17.º da Lei 1/79, revogando a parte III, "Das finanças locais", do Código Administrativo, com excepção dos actos 689.º e 691.º, atribuiu a competência para o "recurso" previsto no art.º 727.º, que era do juiz da comarca, aos tribunais das contribuições e impostos, e esse recurso era, então da decisão da reclamação da liquidação dos impostos e taxas, municipais, não estando prevista impugnação judicial desses actos.

E quarto a este meio processual, consentido na Lei 1/79, relativamente às liquidações das receitas autárquicas, dada a sua já demonstrada equiparação à impugnação judicial prevista no CPCI (cfr., novamente, o preâmbulo do DL.163/79), é evidente que o "recurso", já referido, não lhe podia ser referenciado.

Temos, assim, como certo, que deduzida impugnação judicial contra liquidação de "taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal" das autarquias locais, embora tal dedução deva ser feita perante os órgãos executivos das autarquias locais, que poderão manter ou revogar o acto tributário praticado, será ao Juiz do Tribunal Tributário, a quem a impugnação deve ser "dirigida", que compete decidi-la, quando o processo lhe for remetido, não sendo necessário qualquer acto, nomeadamente o tal falado "recurso", por parte do impugnante, para tal efeito.

É o que resulta, aliás, do entendimento que tem sido seguido, sobre a questão, por Alfredo de Sousa e Silva Paixão - cfr. "CPCI, Coment.e Anot.", 2.ª Ed., pags.269 e 288, "CPT, Coment.e Anot.", 2.ª Ed., pgs.325/326, e 4.ª Ed., pgs. 353/354.

E, voltando, agora, ao voto de vencido transcrito inicialmente, há que concluir estarem, sem dúvida, correctas as observações nele feitas, e que aqui é agora se dão como reproduzidas, tendo em conta, para além do mais, o disposto nos art.ºs 158.º, do Cód. Proc. Administrativo, e 130.º e 154.º, do CPT.

Pelo exposto, negaria provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Reversão. Insuficiência de bens do originário devedor.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O art. 239º. do CPT tem um conteúdo e alcance idênticos ao corpo do art. 146º. do CPCl.*
- II — *Assim, só após a prévia excussão dos bens do originário devedor, com a inerente liquidação do seu património, é possível fazer reverter a execução contra o responsável subsidiário.*
- III — *Na verdade, só após a liquidação do património do originário devedor se pode saber com exactidão se o mesmo património é efectivamente insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.*

Recurso n.º. 21.373. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

I. ROGÉRIO FRANCISCO DO COUTO, e mulher, MARIA HELENA DE SÁ MENEZES MONTENEGRO DO COUTO, JOAQUIM FRANCISCO DO COUTO, e mulher, MARIA DA ASSUNÇÃO RIBEIRO ANDRADE DO COUTO, e MANUEL FRANCISCO DO COUTO, identificados nos autos, opuseram-se a uma execução que contra eles reverteu.

Alegaram que a reversão foi ilegal, por não ter sido previamente executido o património do devedor.

Os oponentes alegaram ainda que usaram de toda a diligência na gerência da primitiva executada, pelo que, por aqui, também são partes ilegítimas na presente execução.

As oponentes também defenderam a sua ilegitimidade na consideração de que nunca foram gerentes de direito ou de facto da sociedade originariamente executada.

O Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro julgou a oposição procedente, ordenando a anulação do despacho do chefe da Repartição de Finanças que ordenou a reversão da execução contra os oponentes.

O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, inconformado com tal decisão, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Na vigência do CPCl (art. 146º) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II. O CPT (art. 239º, n. 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens”, quer a “insuficiência do património do devedor”.

III. Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV. O Mmº Juiz ao julgar procedente a oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário, não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Contra-alegaram os oponentes, defendendo a improcedência do recurso.

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 recorrido, e que não vem posta em causa:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o n. 060021.0/90, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL” para cobrança coerciva da quantia de 1.772.109\$00 e acrescido;

b) essa execução foi instaurada com base numa certidão de dívida da qual aquela sociedade consta como devedora da quantia de 2.424.541\$00, proveniente de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora do mês de Dezembro de 1988;

c) contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00;

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da executada;

e) e tais bens ainda não foram vendidos;

f) em 9 de Julho de 1993 a executada instaurou no Tribunal Judicial da comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n. 177/86, de 2 de Julho;

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida nessa acção - processo de recuperação de empresa com o n. 620/93, do 2º Juízo Cível do referido Tribunal - foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo;

h) a Fazenda Pública não votou aquela medida;

i) por escritura pública de 13 de Julho de 1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da executada ao “Banco Totta & Açores”, ao “Banco Português do Atlântico” e à “União de Bancos Portugueses”, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em b);

j) nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares, na herança aberta por óbito Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas;

k) Ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram aquelas instituições procações irrevogáveis, concedendo-lhes pode-

res para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida.

l) Em 31 de Outubro de 1994 a executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n. 225/94.

m) Em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, no qual se deixou escrito: "... a executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros processos de execução fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos. Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos. Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos. Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados, se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código de Processo Tributário, para o qual nos remete o n. 2 do art. 4º do Dec. Lei n. 225/94, de 5 de Setembro".

n) no mesmo dia 30 de Novembro de 1994, o chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução: "Tendo em conta a informação retro e o disposto nos arts 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto Srs. Manuel Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em São Paio de Oleiros. A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SA" possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém, e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública. Assim, e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar".

o) Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º oponentes, "o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens (...)", seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança.

p) Em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes nos seguintes termos: "... foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, alínea b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do

Couto & Filhos, SARL (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas. Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de excutidos os pertencentes à originária devedora. Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do CPT (sem juros nem custas)".

q) Em cumprimento desses mandados os oponentes foram notificados pessoalmente: os 3º e 4º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte.

r) A presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

3. A questão nuclear a resolver é esta:

É possível a reversão da execução contra os devedores subsidiários antes de excutidos os bens do originário devedor?

O representante da Fazenda Pública entende que sim, argumentando com a actual redacção do art. 239º. do CPT, diversa do homólogo preceito do CPCI (art. 146º.)

Dispõe o n.º 2 do art.º. 239º. Do CPT:

"O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Era diversa, como se referiu, a redacção do art.º. 146º do CPCI

Disponha tal preceito:

"A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda".

Há evidente similitude entre este preceito e a alínea a) daquele outro atrás transcrito. Mas é óbvio que a alínea b) do citado n.º. 2 do art.º. 239º do CPT é uma disposição nova. E a pergunta a fazer é esta: a diversa redacção dos dois preceitos importa uma alteração substancial no tocante à situação do responsável subsidiário.

Alfredo de Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 2ª. Edição, em anotação ao art.º 239º., defendem que não.

E aduzem um argumento importante.

Escrevem:

"É que esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora...".

É também esta a nossa perspectiva. E se tivermos em conta que, na penhora de móveis, é o próprio escrivão do processo que fixa o seu valor presumível (art.º. 303º, b) do CPT) logo se perceberá a razão do nosso entendimento. É que não seria minimamente razoável deixar, na subjectividade do escrivão, um valor dos bens que condicionaria a própria reversão.

Por outro lado, e a aceitar-se a tese oposta, poderia suceder que, por qualquer motivo, os bens do responsável subsidiário, ora revertido, fossem vendidos antes de terem sido vendidos os bens do originário devedor. Nesta hipótese, e caso os bens do originário devedor se mostrassem suficientes para o pagamento da dívida exequenda, criava-se uma intolerável situação de injustiça para o revertido. E não se diga

que a venda dos bens do revertido (responsável subsidiário) se suspenderia até que os bens do originário devedor fossem vendidos por uma simples razão: não há preceito legal que possibilite uma tal situação. Bem pelo contrário: há, isso sim, uma norma que proíbe a suspensão da execução fora dos casos previstos na lei, concretamente o art. 108º. nº. 3 do CPT.

E nem se dia que esta é uma posição gravosa para a Fazenda Pública, dando azo a que o responsável subsidiário subtraia o seu património à execução. Na verdade, e para além da celeridade própria do processo executivo fiscal, sempre a Fazenda Pública pode socorrer-se, sendo caso disso, quer do arresto preventivo, quer da impugnação pauliana.

Assim, a melhor interpretação do preceito em causa é esta:

- se o originário devedor não tiver bens, a execução reverte de imediato contra o responsável subsidiário;

- se o originário devedor tiver bens, sendo embora previsível que os mesmos eventualmente venham a ser insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução só pode reverter contra o responsável subsidiário após a excussão do património do originário devedor, com a inerente liquidação do mesmo.

Em suma: cremos que o legislador se limitou, no novo texto, a precisar melhor o conteúdo das duas hipóteses que já cabiam no texto anterior.

A pretensão do recorrente está assim votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública, confirmando-se assim a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *João José Coelho Dias* — *João Plácido Fonseca Limão*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Reversão. Insuficiência de bens do originário devedor.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O art. 239º. do CPT tem um conteúdo e alcance idênticos ao corpo do art. 146º. do CPCl.*
- II — *Assim, só após a prévia excussão dos bens do originário devedor, com a inerente liquidação do seu património, é possível fazer reverter a execução contra o responsável subsidiário.*
- III — *Na verdade, só após a liquidação do património do originário devedor se pode saber com exactidão se o mesmo património é efectivamente insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.*

Recurso n.º 21.380. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Rogério Francisco do Couto e Outros; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. ROGÉRIO FRANCISCO DO COUTO e mulher, MARIA HELENA DE SÁ MENESES MONTENEGRO DO COUTO, JOAQUIM FRANCISCO DO COUTO e mulher, MARIA DA ASSUNÇÃO RIBEIRO ANDRADE DO COUTO, e

MANUEL FRANCISCO DO COUTO, identificados nos autos, opuseram-se a uma execução fiscal que contra eles reverteu. O Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro julgou a oposição procedente, anulando o despacho do chefe da Repartição de Finanças que ordenara a reversão da execução contra os ora oponente. Inconformado com esta decisão o **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I - Na vigência do CPCI (art. 146.º.) a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O CPT (art. 239.º., 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens” quer a “insuficiência do património do devedor”.

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV - O Mm.º Juiz ao julgar procedente a oposição por considerar que é ilegal a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Contra-alegaram os oponentes, defendendo a sentença recorrida.

Neste STA 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 “a quo” e que não vem controvertida:

a) corre termos pela 4ª RFSMF, sob o n. 100375.5/94 um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL”, para cobrança coerciva da quantia de 6.926\$00 e acrescido;

b) essa execução foi instaurada com base numas certidões de relaxe da qual aquela sociedade consta como devedora da quantia acima indicada, proveniente de juros compensatórios de IVA do mês de Novembro de 1993;

c) contra a executada correm termos outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dividas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00;

d) nessas execuções foram penhorados diversos bens da executada;

e) tais bens ainda não foram vendidos; em 9 de Julho de 1993 a executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL n. 177/86, de 2 de Julho;

g) por sentença de 13 de Julho de 1994 proferida no processo de recuperação de empresa com o n. 620/93 do 2º Juízo Cível do referido

Tribunal foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo;

h) a Fazenda Nacional não votou aquela medida;

i) por escritura de 13 de Julho de 1994 os oponentes reconhecendo-se como avalistas de dívidas da executada ao "Banco Totta & Açores", ao "Banco Português do Atlântico" e à "União de Bancos Portugueses", celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avalizados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se por seu turno as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação do processo dito em h);

j) nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco do Couto e Maria da Silva Nogueira Couto, e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando no entanto a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas;

k) ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança supra-referida;

l) em 31 de Outubro de 1994 a executada fez dar entrada na 4ª RFSMF um requerimento dirigido ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL n. 225/94;

m) em 30 de Novembro de 1994 foi prestada no processo de execução dito em a) a informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito: "... A executada para além dos presentes autos tem pendente vários outros Proc. de Exec. Fisc. Por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e Impostos, cujos montantes ascendem presentemente a largos milhares de contos. Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros se encontram penhorados simultaneamente em vários processos. Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo, e consequentemente com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas sobretudo pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos. Assim, e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados se mostram manifestamente insuficientes para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no art. 282º do Código Processo Tributário, para o qual nos remete o n. 2 do art. 4º do Dec. Lei n. 225/94, de 5/9.

n) No mesmo dia 30 de Novembro de 1994 o chefe da 4ª RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução: "Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do art. 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios gerentes de direito e de facto, Srs. Manuel

Francisco do Couto, Rogério Francisco do Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em São Paio de Oleiros. A reversão é feita cautelarmente atendendo a que a empresa em causa "Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL.," possui bens, os quais se encontram penhorados por esta R. Finanças, porém, e, tendo em consideração que a mesma se encontra em processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/7, não será por demais acautelar os interesses da F. Pública. Assim, e após penhora dos bens notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a excussão dos bens da empresa originária devedora e apenas pelas diferenças a que houver lugar"

o) Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994 foram lavrados autos de penhora dos quais consta ter sido penhorado no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º oponentes, "o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens (...)", seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança;

p) Em 15 de Dezembro de 1994 foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes nos seguintes termos: "(...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no art. 239º, al. b), na qualidade de subsidiário responsável pelas dívidas da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, SARL (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas. Mais fica notificado que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora. Fica ainda notificado de que no prazo de vinte dias a contar da notificação poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou ainda proceder ao pagamento nos termos do art. 246º do CPT (sem juros nem custas)";

q) Em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 2º e 3º em 15 de Dezembro de 1994 e os restantes no dia seguinte;

r) A presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

3. A questão nuclear a resolver é esta:

É possível a reversão da execução contra os devedores subsidiários antes de executados os bens do originário devedor?

O representante da Fazenda Pública entende que sim, argumentando com a actual redacção do art.º 239º. do CPT, diversa do homólogo preceito do CPC (art.º 146º.)

Dispõe o n.º 2 do art.º 239º. Do CPT:

"O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Era diversa, como se referiu, a redacção do art. 146º do CPC.

Disponha tal preceito:

"A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda".

Há evidente similitude entre este preceito e a alínea a) daquele outro atrás transcrito. Mas é óbvio que a alínea b) do citado n.º 2 do art. 239.º do CPT é uma disposição nova. E a pergunta a fazer é esta: a diversa redacção dos dois preceitos importa uma alteração substancial no tocante à situação do responsável subsidiário

Alfredo de Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 2.ª Edição, em anotação ao art. 239.º., defendem que não.

E aduzem um argumento importante.

Escrevem:

"É que esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora...".

E também esta a nossa perspectiva. E se tivermos em conta que, na penhora de móveis, é o próprio escrivão do processo que fixa o seu valor presumível (art.º 303.º, b) do CPT) logo se perceberá a razão do nosso entendimento. É que não seria minimamente razoável deixar, na subjectividade do escrivão, um valor dos bens que condicionaria a própria reversão.

Por outro lado, e a aceitar-se a tese oposta, poderia suceder que, por qualquer motivo, os bens do responsável subsidiário, ora revertido, fossem vendidos antes de terem sido vendidos os bens do originário devedor. Nesta hipótese, e caso os bens do originário devedor se mostrassem suficientes para o pagamento da dívida exequenda, criava-se uma intolerável situação de injustiça para o revertido. E não se diga que a venda dos bens do revertido (responsável subsidiário) se suspenderia até que os bens do originário devedor fossem vendidos por uma simples razão: não há preceito legal que possibilite uma tal situação. Bem pelo contrário: há, isso sim, uma norma que proíbe a suspensão da execução fora dos casos previstos na lei, concretamente o art. 108.º n.º 3 do CPT.

E nem se diga que esta é uma posição gravosa para a Fazenda Pública, dando azo a que o responsável subsidiário subtraia o seu património à execução.

Na verdade, e para além da celeridade própria do processo executivo fiscal, sempre a Fazenda Pública pode socorrer-se, sendo caso disso, quer do arresto preventivo, quer da impugnação pauliana.

Assim, a melhor interpretação do preceito em causa é esta:

- se o originário devedor não tiver bens, a execução reverte de imediato contra o responsável subsidiário;

- se o originário devedor tiver bens, sendo embora previsível que os mesmos eventualmente venham a ser insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução só pode reverter contra o responsável subsidiário após a excussão do património do originário devedor, com a inerente liquidação do mesmo.

Em suma: cremos que o legislador se limitou, no novo texto, a precisar melhor o conteúdo das duas hipóteses que já cabiam no texto anterior.

A pretensão do recorrente está assim votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública, confirmando-se assim a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Coelho Dias* — *Fonseca Limão* (vencido, por entender que, no domínio do

art. 239^o do C.P.T., a reversão contra os responsáveis subsidiários não depende da prévia excussão do património do lesado originário, bastando a sua mera insuficiência para a satisfação da dívida exequenda e acrescido). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1^o Instância. Questão-de-facto. Incompetência. Pluralidade de recursos.

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 Central Administrativo (2^o Secção).*
- 2 — *Reconhecida a referida incompetência em relação a um dos recursos interpostos de uma só decisão recorrida, para os demais recursos interpostos da mesma decisão será o STA incompetente e competente o aludido tribunal.*

Recurso n.º 21.448. Recorrentes: Ministério Público e Mário Lúcio Alves - Actividades Hoteleiras Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a sentença do TT1^a Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida por Mário Lúcio Alves-Actividades Hoteleiras, Lda, dela vieram a recorrer para este tribunal a lte (a fls. 41) e também o Representante do M^oP^o (a fls. 38).

Nas conclusões das alegações, a Rte afirmou, entre outros referentes, que “encontrando-se arrendada uma parte do imóvel”, essa questão teria que ser conhecida pelo tribunal recorrido, o que não foi feito.

Pelo seu lado, o M^oP^o atacou o laudo da comissão de avaliação, dizendo-o omissivo na fundamentação do acto de avaliação, não dando a conhecer o “iter cognoscendi” ou o critério seguido para deliberar como deliberou, o que gera nulidade do acto por vício de forma.

Seguiu-se parecer do relator a referir que aquela afirmação contida nas conclusões das alegações da Rte particular - “encontrando-se arrendada uma parte do imóvel” era facto não constante do probatório da sentença recorrida, o que bastaria para levar à consideração de que o recurso não teria como fundamento exclusivo matéria de direito, mas também incluiria matéria de facto, pelo que este tribunal seria incompetente para o seu conhecimento, acarretando essa incompetência também a incompetência para o recurso interposto pelo M^oP^o.

Ouidos os interessados, só veio o M^oP^o a pronunciar-se de acordo com o parecer do relator.

Antes de entrar na discussão da causa, incumbe apreciar de questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas con-

clusões, apropositam e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento officioso, além de poder ser suscitada pelo M^oP^o (art. 45^o-2 do CPtributário).

Na verdade na conclusão b) das alegações, o Rte Mário Lúcio afirma "encontrando-se arrendada uma parte do imóvel, e referido esse facto na p.i., essa questão teria de ser explicitamente conhecida pelo Exmo. Senhor Juiz "a quo", o que não foi feito, verificando-se assim omissão de pronúncia...".

Embora tal afirmação se enquadre numa arguição de nulidade de sentença por vício de limite, o certo é que não deixa de constituir pretensão de conhecimento do aludido facto, tanto assim que entre a invocação do facto e a alusão à sua referência na p.i. se escreveu a copulativa e, a mostrar que se alegou o facto para conhecimento e *também* ter sido questão suscitada na petição inicial.

Ou seja, invoca-se a referência feita na petição para fundar a arguição de nulidade e o facto em si para conhecimento em sede do fundo da causa e para fundamentar a pretensão a decisão favorável.

Assim, a invocação compreende uma determinação da realidade, do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois a mesma não consta do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade fixada na decisão, através de invocados erros de facto em que aquela houvesse incorrido, sempre se alinham 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 daquele controvérsia a envolver matéria de facto.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* (cf. Manuel Andrade Noções (...).p. 89, é indiferente, para o efeito em causa, determinar a atendibilidade ou o relevo que as referidas afirmações lograrão no julgamento da causa posta em recurso, porquanto as ditas pronúncias virão a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 41^o/1/a) do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (2^a Secção).

Ora, se para este recurso é este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o seu conhecimento, deixa de ter justificação o recurso per saltum para este STA do recurso paralelo do M^oP^o, que tem como pressuposto a estabilidade da fixação da matéria de facto constante da decisão recorrida, a qual não se alcança face ao aduzido quanto ao recurso do particular.

A conclusão será fixar a competência do TCA relativamente a ambos os recursos, pois a decisão do STA, sem a fixação definitiva do material fáctico respeitante à única decisão recorrida, tomar-se-ia absurda, um dizer o direito sem factos incontrovertidos que o sustentem. (cf. neste sentido, a jurisprudência deste tribunal, de que se cita Acs.de 19.1.94, rec. 16 534, em Ap. DR, de 16.9.96.p. 74 e de 1.2.95, rec.17 957).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecimento de ambos os recursos inter-

posto e competente para tal o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Custas pelo recorrente particular, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 15 000\$00 e 40%.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Despacho judicial. Fundamentação de facto. Omissão. Nulidade. Conhecimento oficioso.

Doutrina que dimana da decisão:

Enferma de nulidade (de conhecimento oficioso) o despacho judicial sobre dívida de custas que não contém qualquer menção factual, em clara violação do artigo 158º, n.º 1, do C.P.C.

Recurso n.º 21.572 em que é Recorrente Imobiliária Manuel Brancal, SA, e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº. Sr. Consº. Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.:

Imobiliária Manuel Brancal, S.A., arrematante de prédio urbano em hasta pública realizada na 2ª R.F. da Covilhã e respeitante ao processo de execução fiscal n.º 718/90 do 2º Juízo – 2ª Secção do T.T. de 1ª Instância de Lisboa a que os presentes autos de reclamação de créditos estão apenas, recorre do despacho judicial de fls. 79, do seguinte teor:

“Fls. 72-78, concordo, motivo por que o valor de 873.603\$00 não deve entrar em regra de custas. Notifique.”

Culmina a alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I – A Rct. requereu oportunamente que o M.mo Juiz “a quo” se dignasse ordenar o reembolso dos encargos por si suportados com o cancelamento de todos os registos de hipotecas e penhoras incidentes sobre o prédio em causa que, por arrematação em hasta pública, adquiriu na 2ª R.F. da Covilhã e no processo de execução fiscal n.º 718/90, pendente no 2º Juízo, 2ª Secção, do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, sendo esses encargos no valor de 873.603\$00;

II – Tal cancelamento havia sido ordenado por douto despacho de 15/IX/93, proferido a fls. 328;

III – Sucede que, apesar de ter sido inicialmente deferido pelo Chefe da 2ª Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais, o aludido requerimento veio depois a ser indeferido pelo Mmº Juiz “a quo”;

IV – Todavia, consoante o disposto no art.º 2º do Regulamento dos Custos dos Processos das Contribuições e Impostos, na sua actual redacção, os preditos cancelamentos devem entrar em regra de custas;

V – Acresce que, da conjugação do preceituado no art.º 907º do C.P.C. e no art.º 824º, 2, do Cód. Civil, resulta que os bens são trans-

mitidos para o arrematante livres de quaisquer ónus ou encargos, pelo que o pagamento dos emolumentos de cancelamento dos registos dos direitos reais que caducam é um encargo que não pode recair sobre ele;

VI – O despacho recorrido violou, pois, as mencionadas normas legais.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui pela improcedência do recurso.

O E.P.G. Adjunto, ao invés, entende que deve ser concedido provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O despacho recorrido não contém qualquer menção factual.

Ora, segundo o artigo 158º, 1, do C.P.C., aplicável “*ex vi*” artigo 2º, f), do C.P.T., “as decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo são sempre fundamentadas”.

Como assim, para possibilitar decisão de direito, qualquer despacho tem de concretizar especificadamente os pertinentes factos, sendo que, em caso de recurso “*per saltum*”, inadmissível é ser o S.T.A., operando como tribunal de revista, a pesquisar a factualidade atinente ao pedido controvertido ou (como é o caso) à dúvida suscitada no processo.

E, como se nota no acórdão desta formação de 25/X/1995, rec. n.º 19.445, in Ap. D.R. de 25/VI/1997, fls. 340/342, «se o juiz o não fizer, a decisão é nula, nulidade, aliás, de conhecimento oficioso, em contraposição às nulidades do artigo 668º do C.P.C. – ou do art.º 144º do C.P.C. –, que precisam de ser invocadas, diferença de regime «procedente da diferente repercussão que uma e outra têm sobre a decisão judicial. Se as partes não reclamam dos vícios da sentença, nem por isso o tribunal superior estará impedido da apreciação do recurso nos seus restantes aspectos, enquanto que as nulidades que afectam a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade» - Anselmo de Castro, Lições de Processo Civil, coligidas por Abílio Neto, vol. III, págs. 273/8.

Assim resulta das disposições combinadas dos artigos 712º, 2, e 791º, ambos do referido código».

Em seguimento do exposto se acorda anular o despacho recorrido, devendo o M.mo Juiz “*a quo*” proferir outro, devidamente fundamentado de facto e de direito.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Prescrição. Dívidas de direito privado.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As dívidas por empréstimos feitos pela Caixa Geral de Depósitos, ainda que cobradas em processo de

execução fiscal, são dívidas de direito privado que estão na disponibilidade das partes;

- II — *A prescrição destas dívidas não é de conhecimento oficioso pelo tribunal (art.º 303º do Código Civil);*
- III — *O regime de prescrição referido no art.º 259º do Código de Processo Tributário aplica-se apenas às dívidas fiscais (impostos e taxas).*

Recurso n.º 21.724. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorridos: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra, CRL, José Manuel Dias e esposa, Joaquim Manuel Amorim Silva e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

1º- Relatório

Por apenso à execução fiscal promovida pela Caixa Geral de Depósitos contra os executados JOSE MANUEL DIAS e outros, veio a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra CRL reclamar um crédito.

Por sentença de fls. 50 a 56, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2.º-2ª) procedeu à graduação dos dois créditos, colocando em primeiro lugar o crédito reclamado e em segundo lugar o crédito executando, ACRESCIDO DE JUROS DE MORA, PODENDO SER CONTADOS ATÉ À DATA DA VENDA MAS COM O LIMITE MÁXIMO DE 5 ANOS.

Não se conformando com esta limitação do crédito de juros, a CGD recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões das suas alegações:

1ª A CGD instaurou a execução em 29 de Fevereiro de 1988, pedindo o pagamento de Esc. 3.373.824\$00 até 87.11.16, e após esta data, juros vincendos diários de Esc. 1.444\$34, relativamente à dívida de dois empréstimos.

2ª Os executados, regularmente citados, não vieram deduzir oposição nem de qualquer modo vieram invocar a prescrição da dívida executando ou de parte desta.

3ª A dívida executando goza da garantia real de penhora, art.º 822º., do Código Civil.

4ª A prescrição para ser eficaz, necessita de ser invocada por aquele a quem aproveita, não podendo ser conhecida oficiosamente, art. 303º. do Código Civil.

5ª O disposto no art. 259º. do C.P.T., somente se aplica às dívidas ao Estado “palavra empregue em sentido estrito; ou seja, por dívidas de contribuições e impostos”.

6ª O conhecimento oficioso da prescrição de juros é ilegal e ilegítimo, por estar vedado face ao art. 303º. do C.C.

7ª A sentença recorrida ofende e viola o disposto no art.º 822º do Código Civil e art. 259º. do C.P.T..

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o D.º DGA emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso merece provimento, pois a prescrição de uma dívida que não é fiscal não é de conhecimento oficioso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que foram dados como provados os seguintes factos:

1) A execução n.º 60029/88 do extinto 6º Juízo, deste Tribunal Tributário de que os presentes autos são incidente processado por apenso, foi instaurada em 14/04/1988, pela Fazenda Pública no prosseguimento dos interesses da Caixa Geral de Depósitos, contra José

Manuel Dias e esposa Emília Capitão Pereira Dias, e fiadores José Luís Pereira Dias e Esposa Felicidade da Conceição Filipe Pereira Dias, todos com os sinais dos autos, para cobrança de dívida de 1.000.000\$00 e juros, resultante do empréstimo nº 07050469 de 05/02/1985 (conf. nota de débito de fls.4 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

2) Na referida execução foi efectuada em 07/10/1993, a penhora dos imóveis descritos a fls.54 a 57 do processo executivo e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

3) A venda dos bens ditos em 2) teve lugar em 29/11/1995 pela quantia global de 52.200.900\$00, assim discriminada:

a) Verba 1-Prédio urbano composto de casa de um pavimento em cima e uma divisão em baixo, cozinha ao lado, duas casas em ruínas, alpendre e pátio, sito na Malveira inscrito na respectiva matriz sob o artº 164 ;pela quantia de 2.900.000\$00.

b) Verba 2-Prédio rústico denominado “Cabecinho”, sito nos limites da Malveira inscrito na respectiva matriz sob o artº 126-Secção C; pela quantia de 40.000.900\$00.

c) Verba 3-Prédio rústico denominado “A Ermida”, sito nos limites da Malveira inscrito na respectiva matriz sob o artº 52-Secção E; pela quantia de 9.100.000\$00.

d) Verba 4-Prédio rústico denominado “A Ponte”, sito nos limites da Malveira inscrito na respectiva matriz sob o artº 91-Secção E; pela quantia de 200.000\$00.

4) Os bens ditos em 3) als. a), b) e c) encontravam-se à data da venda onerados com uma hipoteca voluntária a favor da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra CRL., para garantia de empréstimo - com montante máximo de capital e acessórios fixado em 8.725.00\$00 (ap.27 de 20/05/87).

5) A penhora dita em 2) foi registada pela Ap.06 em 13/10/93.

6) Em 28 de Novembro de 1988 os executados pagaram por conta da dívida exequenda a quantia de. 166.388\$00, conforme guia de pagamento de fls.18 e vº do processo executivo fiscal.

2º Fundamentos

A recorrente só discute a limitação a 5 anos na contagem dos juros de mora.

As razões pelas quais o M.º Juiz a quo procedeu a essa limitação são, em síntese, as seguintes:

- Essa limitação resulta do art.º 310º, al. d), do C. Civil;
- A prescrição e de conhecimento officioso, nos termos do art.º 259º do CPT;
- A CGD era um instituto público;
- Se os impostos têm limitação temporal, também deve ter limitação temporal a dívida de juros, ainda que, como no caso, recaia sobre créditos disponíveis.

A CGD não concorda com estas razões. E tem razão. Senão vejamos.

Não é discutível que a dívida de juros em causa não à uma dívida da fiscal, pois não resulta de qualquer tributo (taxa ou imposto). É uma dívida de direito privado contraída perante a CGD como instituição de crédito.

Estas dívidas só eram cobradas pelos tribunais tributários e pela Administração Fiscal pelo facto de haver razões para uma maior celeridade nas execuções, para dar maiores garantias a exequente e pelo facto de esta ser um instituto público. Mas as dívidas não deixavam de ser dívidas de direito privado pelo facto de serem executadas em pro-

cesso de execução fiscal. Se eram dívidas disponíveis, disponíveis continuavam.

Por isso, o seu regime jurídico, em sede de execução fiscal, continuava a ser um regime de direito privado, não se lhe aplicando o regime de direito público próprio dos tributos. Não é pela entidade com competência para a cobrança coerciva que se vê a natureza jurídica da dívida. É por um critério material: a causa de dívida, a sua natureza, a sua origem.

Ora, o M.º Juiz a quo deu como provado que a dívida resultou de um empréstimo feito pela CGD. Logo, não é dívida de direito público, mas de direito privado.

Se o tribunal pode conhecer oficiosamente da prescrição das dívidas fiscais, nos termos do art.º 259º do CPT, já não pode conhecer oficiosamente da prescrição das dívidas de direito privado, pois estas estão na disponibilidade das partes. Nos termos do art.º 303º do Código Civil, O TRIBUNAL NÃO PODE SUPRIR, DE OFÍCIO, A PRESCRIÇÃO; ESTA NECESSITA, PARA SER EFICAZ, DE SER INVOCADA, JUDICIALMENTE, POR AQUELE A QUEM APROVEITA..

Logo, o Mº Juiz a quo, não tendo a parte interessada invocado a prescrição, não podia conhecer oficiosamente desta exceção, pelo que violou o artº 303º do Código Civil e o art.º 259º do CPT (este, por erro de interpretação sobre o seu sentido e alcance).

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e reformam a graduação de créditos na parte em que limitou os juros de mora a favor da CGD a 5 anos, mantendo-se na parte restante.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — Mendes Pimentel — Fonseca Limão. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Juízos de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*

- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- 3 — *A solução das questões de saber se uma falta de citação provocou impedimento de acompanhamento do processo e defesa dos interessado, de saber se um imóvel foi vendido por determinado preço e se esse preço é inferior ao seu valor real, bem como a de saber se uma determinada quantia é suficiente para satisfazer um crédito, envolvem apreciação de matéria de facto.*
- 4 — *A formulação de juízos sobre a matéria de facto fixada que não envolvem a interpretação de qualquer norma jurídica nem reclamam a utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, constituem actividade no domínio da matéria de facto.*

Recurso: 21 907; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o Cons^oDr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A CAIXA GERAL DE DÉPÓSITOS, S. A., interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Leiria que negou provimento ao recurso que interpôs de uma decisão do chefe de repartição de finanças proferida em processo de execução fiscal instaurada contra CARPINTARIA E MARCENARIA MECÂNICA IDEAL COLIPONENSE, LD^o e rejeitou liminarmente a reclamação de créditos que aquela apresentou.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Resulta do disposto no art. 321^o do CPT que, feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, sem o que a execução não prosseguirá, pretendendo-se, assim, assegurar o acompanhamento dos termos subsequentes da execução pelos credores que gozem de garantia real sobre tais bens e, designadamente, a venda dos mesmos;*

2 - *Em atenção à então especial natureza jurídica da CGD e atribuições que lhe competiam, a ora recorrente beneficiava de normas especiais que lhe conferiam maior amplitude de direitos do que os consignados no aludido art. 321^o do CPT e 864^o do CPC, visando assegurar o seu efectivo conhecimento do acto da venda e condições em que esta se pudesse processar;*

3 - *À data da prolação do despacho que ordenou a venda e do pedido de anulação da mesma vigorava o DL n^o 33.276 de 24 de Novembro de 1943, aplicável por força do DL n^o 693/70 de 31 de Dezembro.*

O art. 4^o do primeiro diploma dispunha que nos processos em que a CGD fosse exequente ou reclamante, o Agente do Ministério Público teria que comunicar à Administração daquela a venda e demais elementos que nos escusamos de transcrever.

Todos os despachos que designassem vendas, nas suas diversas modalidades tinham que ser notificados ao Agente do Ministério Público para aquele efeito;

4 - A falta de cumprimento do preceituado referido, encontrava-se prevista no art. 18º, nº 3, do DL nº 693/70, reproduzido pelo nº 3 do art. 161º do Regulamento aprovado pelo DL nº 694/70 e cominava expressamente a anulação da venda;

5 - A falta de citação da recorrente antes de efectuada a venda do bem sobre que fruiu de garantia real impediu-a de acompanhar a mesma e de nela defender os seus legítimos interesses, designadamente no que concerne ao reembolso do seu crédito, como se pretende acautelar nas disposições legais citadas, permitindo-se, assim, vender o imóvel pelo valor de esc: 14.550.000\$00, escandalosamente inferior ao valor real e de todo insuficiente para reembolso do crédito da CGD, esvaziando-se totalmente a garantia entretanto obtida;

6 - É inequívoco que a CGD não era, à data da realização da venda, nem exequente, nem reclamante. Mas também não o podia ser, visto a reclamação de créditos ser sempre posterior à venda, na execução fiscal;

7 - A mera circunstância processual de o concurso de credores ser, na execução fiscal, subsequente à venda dos bens, contrariamente ao que sucede na execução cível, não legitima a conclusão de que o regime emergente dos preceitos especiais citados apenas seja de aplicar no segundo caso, em que formalmente já foi deduzida a reclamação de créditos e não o primeiro em que a respectiva petição não foi ainda apresentada em juízo, por não ter entrado na fase processual respectiva;

8 - Não é legítima uma interpretação que pressupusesse a efectiva actuação de reclamante do respectivo crédito, que não a mera legitimidade para agir naquele sentido, porque de tal sorte permaneceria desprotegido o interesse legalmente tutelado da CGD, exactamente na situação em que o mesmo mais perigava por não ter tido aquela ainda intervenção no processo, ocorrendo os seus termos, inclusive o acto da venda, à sua total revelia;

9 - Fazendo, desta forma, uma interpretação teleológica de tais preceitos que tenha em vista o espírito do legislador e não atendo-se exclusivamente à letra da lei, sob pena de quebra da unidade do sistema jurídico;

10 - Por via do que, terá de concluir-se que os arts. 4º do DL nº 33276 e 18º do DL nº 693/70, ao referirem-se à posição de reclamante da CGD, tinham em vista todas as situações em que esta é credora inscrita, titular de garantia real sobre os bens penhorados, possuindo o estatuto de reclamante para os efeitos aí previstos, independentemente de, por razões de estrita tramitação processual, já haver deduzido, efectivamente, ou não, reclamação de créditos, mas encontrando-se em condições de o fazer;

11 - O Despacho recorrido, ao indeferir o pedido de anulação da venda, considerando inaplicável as disposições legais previstas nos arts. 4º do DL nº 33276 e 18º do DL nº 693/70, fez incorrecta interpretação dos mesmos, violando, pois, tais preceitos e ainda o art. 9º do Código Civil.

Termina pedindo que o recurso seja julgado procedente e, por via disso, ser revogado o despacho recorrido, anulando-se a venda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de o recurso merecer provimento quanto à invocada nulidade de falta de citação.

Por despacho do Relator foi ordenada a audição das partes sobre a questão prévia da incompetência absoluta do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

A recorrente, sobre esta questão, pronunciou-se no sentido de não existir tal incompetência por, em suma, os factos referidos no despacho do Relator serem conclusões a retirar dos factos provados.

Sobre esta questão a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta manifestou concordância com a posição do Relator.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) em 9.2.84 foi penhorado o art. urbano 3503 na execução fiscal n.º 651/81, tendo o registo da penhora sido efectuado em 23.3.84 (cfr. fls. 24 da execução) pela apresentação n.º 2 (cfr. fls. 24);

b) o mesmo artigo foi penhorado em 9.2.84 na execução fiscal n.º 79/83 cujo registo da penhora ocorreu em 23.3.84, pela apresentação n.º 1 (cfr. fls. 23);

c) a credora da quantia exequenda na execução 79/83 é a C. G. de Depósitos;

d) a C. G. Depósitos não foi citada na execução 651/81 nos termos e para os efeitos do art. 212 do C.P.C.I., hoje art. 321 do C.P.T.;

e) por despacho de 23.3.84 foi designado dia para a venda dos bens na execução 651/81, não tendo a C. G. D. sido notificada desse despacho (cfr. execução apensa);

f) por despacho de 2.1.91 foi designado dia para a venda dos bens não tendo a C.G.D. sido notificada desse despacho (cfr. execução apensa);

g) por despacho de 1.3.91 foi ordenada a venda do imóvel (art. urb. 3503) por negociação particular (cfr. fls. 87), não tendo a C. G. D. sido notificada desse despacho;

h) na sequência do despacho referido em g), o imóvel foi vendido em 29.4.92 (cfr. fls. 119 a 124);

i) a C.G. Depósitos foi notificada da venda referida em h), em 1.6.92 (cfr. fls. 137 a 139);

j) a dívida exigida na execução 79/83 consta da certidão emitida nos termos do art. 330 do C.P.T (cfr. doc. fls. 151 a 154);

l) essa dívida não foi reclamada pelo R.F.P. (cfr. fls. 43 a 44 da reclamação de créditos);

m) em 2.12.92 veio a C.G.D. reclamar o crédito da execução 79/83 invocando a nulidade decorrente da falta de citação para reclamar o crédito;

n) o M.ºP.º pronunciou-se nos termos de fls. 69 a 71;

o) por despacho de fls. 87, o chefe da repartição, reconhecendo que a C.G.D. não foi citada, entende que isso não constitui razão para anulação oficiosa do processo posterior à marcação da venda e, nessa parte, indeferiu o pedido;

p) esse despacho foi notificado à C.G.D., em 24.6.93 e não ao mandatário da mesma constituído a fls. 65;

q) em 30.7.93, a C.G.D. representada pelo advogado veio recorrer do despacho referido em o;

3 — Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos

de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2.^a Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.^a Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decissum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.⁽¹⁾

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria factiva ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

⁽¹⁾ Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver o acórdão de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17643.

5 — Nas alegações de recurso e respectivas conclusões a recorrente afirma que a falta de citação antes de efectuada a venda a impediu de acompanhar a mesma e de nela defender os seus legítimos interesses e que permitiu-se que o imóvel fosse vendido por 14.550.000\$00, valor este que era inferior ao valor real e insuficiente para reembolso do crédito da recorrente (conclusão 5.ª).

Na decisão recorrida não se dão como provados os factos afirmados nesta conclusão, designadamente, não se dá como provado que a falta de citação tivesse provocado à recorrente impedimento de acompanhamento do processo e defesa dos seus interesses, nem que o imóvel tivesse sido vendido pelo preço que a recorrente refere, nem que o valor real do mesmo imóvel fosse inferior a este, nem que aquela quantia seja insuficiente para pagamento do crédito da recorrente.

Em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação de matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Por isso, mesmo que, para tomar posição sobre os pontos da matéria de facto que a recorrente invoca, baste retirar ilações dos factos dados como provados, a actividade necessária a retirar consiste ainda em fixação da matéria de facto e, por isso, está fora dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para a decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b) e 41º, n.º 1, alínea a), do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do artigo 47º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria (arts. 5º, § único, 6º, § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas, e arts. 121º e 122º da L.P.T.A.).

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Almeida Lopes* (voteli vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.ª 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 (art's 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 for 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 e 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 da 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. Ai se diz que se procurou salvaguardar o principio 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 principio 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 principio 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 exclusiva-

mente 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 da 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do artigo 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 da 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 (nesse 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 iudicio, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer para a 2ª Instância, e essa parte é a decisão de facto.

É a prática de 10 anos de ETAF aí está para provar o acerto deste voto de vencido.

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual: quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 21.992. Recorrente: Vasp – Sociedade Transportes e Distribuições, Ldª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Vasp - Sociedade Transportes e Distribuições, L.da, inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente esta impugnação deduzida contra a liquidação dos juros compensatórios referentes ao IVA do mês de Julho de 1990, dela veio interpor recurso que concluiu do seguinte modo:

1.- A sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela Recorrente aos motoristas, que não são adiantamentos mas sim pagamentos de serviços.

2.- Por outro lado, a mesma sentença procedeu a uma qualificação jurídica errada da cedência da viatura ao motorista. Essa cedência não constitui uma prestação de serviços a título oneroso, tal como é referida pelo art. 4.º, e na al. a) do art. 1.º do CIVA.

3.- A cedência da viatura consubstanciou um empréstimo gratuito com obrigação de restituição da viatura, ou seja, tratava-se de um comodato (art.1129 do CC).

4.- A viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente, isto é, para prossecução dos seus próprios fins.

5.- A viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo.

6.- A liquidação em causa no presente processo carece, por isso, de fundamento legal por inexistência de facto tributário.

7.- A sentença recorrida ao considerar improcedente a impugnação da Recorrente violou a al. j) do n.º 3 do art. 3.º, as al. a) e b) do n.º 2 do art.4.º e as al. a) e b) do n.º 28 do art. 9.º do CIVA.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto nas conclusões 4.ª e 5.ª das alegações

se fazer referência a factos que não foram contemplados na sentença recorrida, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Apesar de notificadas nenhuma das partes se quis pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º. da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que "das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça".

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

É isto por que, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo da solução que se tomaria se o Tribunal competente.

3 - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP, tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

A Recorrente nas suas conclusões 4.^a e 5.^a faz afirmações de factos “a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da Recorrente” e “a viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua por outro veículo” que a sentença não deu como provados.

O teor dessas conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factos não contemplados na decisão recorrida, isto é, está aqui em causa o com o julgamento da matéria de facto, o que nos força a concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito. Mas para além disso uma outra questão impediria que este Tribunal pudessem conhecer do recurso.

Na verdade, o que aqui está em causa é apenas a liquidação dos juros compensatórios e não a liquidação do imposto em si. Assim, haverá que averiguar o que passa com a liquidação do imposto, nomeadamente se esta foi também impugnada e que desfecho teve essa impugnação, pois que o conhecimento desse facto pode ser decisivo para a decisão a tomar nesta impugnação.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Estive presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, as conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 22.101 em que é Recorrente Fozconta-Material de Escrit. e Contabilidade e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Fozconta-Material de Escritório e Contabilidade, Lda., não se conformando com a sentença do Mm.º Juiz do T.T. da 1.ª Instância de Coimbra, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além do mais alega:

1 - Nos autos da impugnação judicial 30/95 foi anulada a liquidação adicional da contribuição industrial de 1988 (conclusão A).

2 - Ter sido citada por carta registada com aviso de recepção, desacompanhada do Título executivo (conclusão B).

3 - Não lhe ter sido comunicada a fundamentação da liquidação do imposto complementar (conclusão C).

4 - Ter apresentado impugnação judicial (conclusão E) e G)).

No entendimento do Ex.º Magistrado do M.P., junto deste S.T.A. tais alegações logram enquadramento no domínio factual, constituindo matéria não só não estabelecida na sentença recorrida como afrontadora da aí fixada.

Conclui pela incompetência deste S.T.A., em razão da hierarquia, por conhecer do recurso.

Ouvida a recorrente, disse, em síntese, que o recurso apenas versa matéria de direito, devendo prosseguir neste S.T.A..

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.º P.

Confrontadas as afirmações atrás referidas com a sentença recorrida, desde logo se conclui que nesta não se considerou provado que a recorrente tivesse deduzido qualquer impugnação judicial, nem que nunca lhe tivesse sido comunicada a fundamentação do imposto complementar.

Por outro lado, ao invés do que sustenta a recorrente, afirma-se na peça recorrida que foi citada por carta registada com aviso de recepção, acompanhada de cópia do título executivo. Existe, pois, controvérsia, a dirimir.

De concluir é, pois, que a matéria atrás extractada, cujo enquadramento deve situar-se no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real, em nada se prendendo com a interpretação a aplicação da lei, carece de pronúncia por banda do tribunal competente.

Acontece, porém, que este S.T.A., nos processos inicialmente julgados nos T.T. de 1.ª Instância, não pode emitir juízos de facto pois que

os seus poderes de cognição se circunscrevem à matéria de direito (v. art.º 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F.).

Nesta conformidade, acorda-se em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para tanto, nos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F., o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40 cts.

Lisboa, 8 de Junho de 1998.— *João Plácido da Fonseca Limão*. (Relator) — *Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Foi presente: *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Recurso n.º 22.114. Recorrente: ENSUL – Empreendimentos Norte Sul, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Ensul - Empreendimentos Norte Sul, Lda, nos autos convenientemente identificada, não se conformando com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª instância de Setúbal, proferida a fls. 51 e segts., dela interpôs o presente recurso jurisdicional, nos termos dos arts. 167 do CPT e 32 n.º 1 al. b) do ETAF, circunscrito à matéria de direito.

Apresentou atempadamente as suas alegações, pedindo o provimento do presente recurso e a consequente revogação da decisão impugnada, formulando, para tanto, as seguintes conclusões:

“ 1.º É inaceitável a tese da sentença recorrida de que a recorrente perdeu o direito de impugnar judicialmente a liquidação do imposto e juros compensatórios pelo facto de haver solicitado e feito o seu pagamento com redução dos juros compensatórios incluídos nessa liquidação nos termos do Dec. Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro, porquanto:

a) o direito de impugnação judicial dos actos tributários insere-se no âmbito do direito a recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, reconhecido no art.º 268º, n.º 4, da C. R. Portuguesa aos interessados contra os actos administrativos, onde se incluem os actos tributários (...);

b) o direito de impugnação judicial é, por outro lado, uma das garantias dos contribuintes, específica e expressamente reconhecida nos art.ºs 19º, c), 23º, d), 118º, 2 - b) e 120º a 153º do CPT e art.º 106º, n.º 2 - CRP;

c) o referido direito, salvo eventual disposição legal especial em contrário, - que na hipótese em apreço não existe - escapa à disponibilidade das partes interessadas na relação tributária, é matéria reservada à lei por imperativo constitucional - art.º 106º, n.º 2 CRP (...);

d) tal direito é por isso irrenunciável; de resto a recorrente a ele não renunciou, sequer, de modo algum, uma vez que, por mera cautela condicionou a sua manutenção quando requereu e aproveitou dos

benefícios do citado Decreto-Lei 225/94, de 5 de Setembro; ao contrário do que a sentença recorrida defende, não houve, mesmo implícito, qualquer acordo, entre a Administração Fiscal e o contribuinte no sentido dessa renúncia (...).

2º - *Em consequência não se verificaram na hipótese em apreço quaisquer factos, ocorrências ou pressupostos, que permitam concluir, como erradamente o fez a sentença recorrida, pela "procedência da excepção peremptória inominada de impossibilidade da lide" e no julgamento subsequente da extinção da impugnação judicial e da absolvição, em relação ao respectivo pedido, da Fazenda Pública.*

3º - *Decidindo como decidiu, a dita sentença recorrida terá violado os princípios constitucionais da legalidade fiscal e do recurso contencioso consagrados, respectivamente, nos artºs 106º, nº 2 e 268º nº 4 da CRP, bem como os artºs 19ºc), 23º, d), 118º, 2) b) e 120ºa 153º do C. P. Tributário...*

Não foram apresentadas contra-alegações.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, em parecer bem fundamentado quer doutrinária, quer jurisprudencialmente, pronunciou-se pelo provimento do presente recurso.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada sentença considerou procedente e provada a excepção peremptória inominada da impossibilidade da lide suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal recorrido e, em consequência, julgou extinta a instância de impugnação judicial, absolvendo, por isso, do pedido a Fazenda Pública.

Considerou-se, para tanto, com base nos factos apurados e assentes, que ora se dão aqui por reproduzidos para todos os efeitos legais, além do mais e fundamentalmente que:

"... por virtude do regime do citado Decreto-Lei (o DL n.º 225/94, de 5 de Setembro), a ora impugnante beneficiou em concreto da redução dos juros não pagos, no montante de esc. 2.268.538\$00, já que lhe haviam sido liquidados 2.835.672\$00 e apenas pagou esc. 567.134\$00."

E que "... Continuamos a entender como a jurisprudência se tem pronunciado maioritariamente, que o predito pagamento das contribuições com a redução dos juros, se traduz numa impossibilidade de discutir o acerto das liquidações

...Acórdãos de 9-6-93... publicados no Apêndice ao Diário da República de 31-10-95, pág. 107 e segs., respectivamente."

Assim porque, mais se aduziu, "... No propósito legal, a arrecadação do imposto é definitiva pelo que a eventual utilização, pelo contribuinte dos benefícios concedidos, é incompatível com qualquer procedimento, judicial ou gracioso, que a ponha em causa, máxime, com a impugnação contenciosa das respectivas liquidações..."

Sendo, por isso, também "... irrelevante que a Administração Fiscal entenda e tenha vindo em circular divulgar que o pagamento das contribuições no âmbito do referido DL não impede a sua impugnação, designadamente a impugnação judicial - ponto b) do requerimento da impugnação de fls. 25 dos autos..."

É contra o assim decidido que se insurge o Recorrente, pugnando pela sua revogação, com base na argumentação sufragada nas suas alegações e sintetizada nas transcritas conclusões de recurso.

A única questão a decidir no presente recurso consiste em apurar se o contribuinte que solicitou os benefícios previstos no Decreto-Lei

nº 225/94 de 5 de Setembro pode vir posteriormente impugnar a sua dívida. A questão não é líquida como o demonstram os acórdãos já proferidos neste Supremo Tribunal quanto a tal questão em sentidos divergentes. Para uns está em causa a irrenunciabilidade do direito à impugnação judicial, para outros está em causa a estrutura e finalidade do decreto em questão e a coerência na aplicação dos benefícios. Aderimos decididamente a este segundo entendimento.

O Decreto-Lei 225/94, como resulta do seu preâmbulo e dos seus vários preceitos teve por finalidade incentivar o pagamento das obrigações tributárias cujo prazo de cobrança voluntária tenha terminado em 31 de Dezembro de 1993 (artigo 1º). O artigo 3º permite que as infracções originadas pelo incumprimento da obrigação de imposto, designadamente as provenientes de autoliquidação ou retenção na fonte possam ser regularizadas. O artigo 4º permite ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, sobre requerimento fundamentado apresentado pelo interessado, conceder os benefícios. O artigo 12º refere a aplicabilidade do diploma ao incumprimento das obrigações para as instituições de previdência ou de segurança social ou das quotizações para o Fundo de Desemprego. Significa isto que o âmbito de aplicação do referido diploma se reporta às dívidas ao fisco ou às instituições nele previstas. Só pode pois recorrer ao esquema de pagamentos que o Decreto-Lei contempla e nas condições nele previstas quem for devedor. Se o contribuinte não é ou não se considera devedor não satisfaz as condições de aplicabilidade do regime em causa não se justificando então o recurso aos benefícios concedidos por tal diploma. Por isso, se o contribuinte apresentar ao Director-Geral um requerimento dizendo que não é ou não se considera devedor mas que pretende usufruir dos benefícios em questão afigura-se nos que tal entidade terá de indeferir tal requerimento, nos termos do artigo 4º do referido diploma. Se o contribuinte se não considera devedor só tem que impugnar a liquidação efectuada pela Administração Fiscal, não fazendo por isso sentido recorrer a um diploma destinado à cobrança de quantias que são devidas. Temos assim que: ou o contribuinte entende que é devedor e então paga ou pede os benefícios do Decreto-Lei 225/94, ou entende que não é devedor e impugna a liquidação. Não se nos afigura ocorrer aqui qualquer violação do princípio da igualdade insito na Constituição da República Portuguesa. Só há violação do princípio da igualdade se forem tratadas de forma diversa situações iguais mas não se forem tratadas de forma diferente situações diversas, como é o caso.

Não ocorre, no entendimento que propugnamos, qualquer compressão ao direito de accionabilidade dos actos tributários. O entendimento que defendemos não implica qualquer renúncia ao direito de impugnar. Todos os contribuintes podem, em perfeita igualdade, impugnar as quantias que a Administração Fiscal lhes exige e que entendem não serem devidas. Somente se concordarem com a dívida se justifica o pedido do pagamento em prestações. Mas ao pedirem para pagar em prestações tais quantias assumem-se como devedores das mesmas, não fazendo qualquer sentido virem posteriormente impugnar uma dívida que voluntariamente consideraram existir e que pediram para pagar em prestações, beneficiando por isso de um perdão de juros. Claro que a eventualidade de virem a perder a impugnação por improcedência desta é um risco que os contribuintes correm. Mas qualquer recurso comporta uma álea para o recorrente que terá de medir as vantagens e desvantagens do seu comportamento antes de decidir qual a opção que pretende tomar. O que não parece curial é a assumpção simultânea de

duas estratégias assentes em princípios que se contradizem. O contribuinte não pode considerar-se simultaneamente devedor e não devedor conforme os efeitos e vantagens que pretende. A aceitação desta dupla opção parece a consagração da máxima popular de que "só paga impostos quem lhes não puder fugir contra a regra de que devem pagar impostos os contribuintes que a eles estejam sujeitos nos termos da lei. A isto não obsta a circular dos serviços da Administração Fiscal no sentido de que o pagamento das contribuições no âmbito do referido Decreto-Lei não impede a impugnação judicial. Como é sabido as circulares não constituem formas de interpretação da lei que possam condicionar os Tribunais na interpretação das normas legais pelo que tais circulares são de todo irrelevantes para o entendimento das leis.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (relator por vencimento) — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido. Daria provimento ao recurso por entender que a adesão ao regime de benefícios fiscais concedido pelo D.L. 225/94 não envolve renúncia da perda do direito à impugnação judicial ou recurso das respectivas liquidações). — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 22.122. Recorrente: Andreza Rocha Júnior Almeida Veiga; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

António Ângelo de Almeida Teiga deduziu oposição à execução contra si requerida pela Caixa Geral de Depósitos como fiador da dívida exequenda por não estar ainda executado todo o património da sociedade executada.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi julgada improcedente a oposição.

Tendo o opoente falecido veio a sua viúva, devidamente habilitada, recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1) Fez o Exm.º Juiz errada interpretação e aplicação dos arts. 286º, l, h), do C.P.T., pois, não há que juntar à petição de oposição documentação que já consta do processo executivo;

2) Fez o Exm.º Juiz errada interpretação e aplicação dos arts. 204º.2 e 205. 1, e), do C.P.C.I., pois que:

a) tendo a exequente iniciado a penhora quanto o património da sociedade devedora executada, demarcou que só atingiria património dos fiadores na medida em que estivesse esgotado o património da dita sociedade;

b) A boa fé processual não pode ser atingida;

c) Existindo, como estava já objectivado na execução, alugueres em curso e falhas de pagamento pelo locatário - depositário. judicial dos bens da sociedade penhorados - alugueres que haviam de ser pagos judicialmente conforme adequada notificação do depositário, tinha a execução de prosseguir ainda, e principalmente, quanto ao locatário-depositário judicial em falta;

d) Só depois era legítimo, no modo de pautamento da exequente, fazer-se penhorar bens do ora recorrente, pelo menos não é lícito ir além da mera penhora, enquanto não se responsabilizar executivamente o locatário-depositário judicial;

e) Só após esse faseamento se quantifica o que ainda está em dívida para poder efectivamente responsabilizar-se a fiadora, ora recorrente;

f) A execução, assim, não seguiu uma normalidade consequencial por inércia da exequente que não fez executar o dito locatário-depositário judicial, quando entrou em falta de pagamento judicial de alugueres de significativa expressão pecuniária;

g) Bem como por inércia da entidade processadora, pois, a execução tinha de ser alargada também a esse locatário-depositário judicial em falta;

h) A recorrente não pode ser responsabilizada e ter com perseguível o seu património, relativamente ao valor acumulado da dívida em razão da inércia da exequente.

3) Deve, assim, ser revogada a decisão em apreço e anular-se o processado que passou a atingir o património da ora recorrente, ou em alternativa, a não poder consequentar-se a penhora efectuada enquanto se não esgotar o robustecimento da execução versus aludido locatário-depositário judicial, para apuramento efectivo de quanto ainda esteja em dívida por falta de património da executada sociedade devedora..

A Fazenda Pública pronunciou-se pelo não provimento do recurso, referindo que a recorrente põe em causa os factos materiais fixados na causa, o que é vedado conhecer por este Tribunal.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

A recorrente, ouvida sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, considerou a mesma inadequada por a questão que pretende ver discutida ser de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os factos constantes de fls. 58 a 67 que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Professor

Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, 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 nas alegações e conclusões do recurso sustenta a recorrente que a exequente não fez executar o locatário-depositário judicial quando entrou em falta de pagamento. Tal facto não consta da sentença recorrida como provado não cabendo nesta sede saber se o mesmo é ou não relevante para o conhecimento do recurso. Trata-se da alegação de um facto de que a recorrente pretende retirar efeitos jurídicos pelo que haverá que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que acarreta a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência à 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1988. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Receitas tributárias aduaneiras. Competência do tribunal.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As execuções fiscais relativas a dívida aduaneiras correm nas competentes repartições fiscais.*
- II — Deduzida oposição a uma execução por dívida aduaneira é materialmente competente para conhecer dessa oposição o tribunal tributário de 1ª Instância territorialmente competente e não o tribunal fiscal aduaneiro.*

Recurso: 22 124; Recorrente: Empresa de Pesca de Viana, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. Empresa de Pesca de Viana, SA, com sede na Rua dos Manjovos, Viana do Castelo, opôs-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo indeferiu liminarmente a petição inicial, com fundamento em incompetência absoluta do Tribunal.

Inconformado com esta decisão, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Tratou-se de mercadoria com certificado de origem.

2. Este certificado só poderia ser alterado por instância de recurso ou superior do mesmo país em que o primeiro certificado viesse a ser declarado falso.

3. A recorrente fez oposição legítima e ao abrigo do disposto no artigo aplicável - art 286º do CPT.

4. O tribunal tributário é assim competente para a sua apreciação.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso deve ser provido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como matéria de facto, ressuma dos autos o seguinte:

2.1. Foi movida execução fiscal à oponente para cobrança da quantia de Esc. 12.878.718\$00.

2.2. A oponente alegou ser ilegal a liquidação por provir da revogação de um despacho que lhe concedera certo benefício no desalfandamento de pescado oriundo da Gronelândia.

2.3. A oponente alegou igualmente ocorrer ilegitimidade por o possuidor do pescado ter sido apenas o vendedor.

3. Para decidir da incompetência do Tribunal, o Mmº juiz escreveu textualmente o seguinte:

"...Ocorre, porém, que este Tribunal é incompetente em razão da matéria para decidir a questão aqui colocada. Com efeito, estando, como está, em causa a liquidação de uma receita tributária aduaneira, tal competência será do tribunal fiscal aduaneiro nos termos do art. 68º, 1. d), do ETAF (DL 129/84, de 27/4)".

Mas não tem razão o Mmº Juiz.

Vejamos.

Dispõe o art. 68º, 1. d), do ETAF:

"Compete aos tribunais fiscais aduaneiros conhecer;

"...

"d) dos pedidos relativos à execução dos julgados..."

Ora, como é bom ver não se está perante qualquer pedido relativo à execução de um julgado.

O que sucede é que foi instaurado um processo executivo contra o recorrente, em função de uma alegada dívida aduaneira.

Um dos modos previstos para o executado reagir contra a execução é a respectiva oposição à execução, que tem acolhimento legal no art. 286º do CPT.

Como é sabido, as execuções correm nas repartições de finanças - art. 237º do CPT.

No tocante à oposição à execução (hipótese de que ora nos ocupamos) é competente o tribunal tributário de 1ª Instância da área onde correr a execução, como decorre do n. 2 do citado diploma legal.

É assim competente para a oposição à execução (mesmo estando em causa uma receita tributária aduaneira), o tribunal tributário de 1ª Instância territorialmente competente e não o tribunal fiscal aduaneiro.

Assim, e diversamente do sustentado pelo Mmº juiz *a quo*, o tribunal tributário de 1ª Instância é materialmente competente para conhecer da presente oposição.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

3. Face ao exposto, concede-se provimento ao recurso interposto pelo oponente, declarando-se o tribunal tributário de 1ª Instância materialmente competente para conhecer da presente oposição, deven-

do o Mmº juiz “a quo” proferir novo despacho que não seja de indeferimento liminar por incompetência absoluta do tribunal.
Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Imposto sucessório. Artigo 30 do CSISSD. Valor tributável. Arrendamento.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 30 do CSISSD pretende tributar o valor efectivamente transmitido, prescrevendo que o valor tributável é o produto por 20 do rendimento colectável inscrito na matriz à data da liquidação. Se porém o valor inscrito na matriz nessa data for superior ao inscrito na matriz à data da transmissão apenas como resultado de efectivação de novos arrendamentos e de aumentos de rendas, é o valor matricial à data da transmissão que deverá ser tomado em conta por tal aumento se dever a actuações dos herdeiros no sentido do engrandecimento do património e não à própria transmissão.

Recurso: 22 174; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Judite Jordão Neves de Barros Taveira; Relator: Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Maria Judite Jordão Neves de Barros Teixeira impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto sucessório que lhe foi efectuada pela repartição de finanças de Coimbra - 2ª repartição relativa ao processo instaurado por óbito de sua mãe falecida em 23 de Dezembro de 1979, tendo a notificação da liquidação ocorrido em 24 de Maio de 1994.

Por sentença do Mº Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Não se conformando com o decidido veio a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. - A redacção dada ao artigo 30º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 252/89, de 9 de Agosto, apenas se aplica às transmissões ocorridas após a entrada em vigor deste diploma, por força do estatuído no artigo 4º do mesmo decreto-lei.

2. - Assim, sendo a transmissão anterior a tal data, deve-lhe ser aplicada a redacção de tal preceito, em vigor à data da transmissão.

3. - A redacção então vigente era clara e não necessitava de qualquer interpretação correctiva.

4. - Daí que o valor a considerar deveria ser o constante da matriz à data da liquidação, pois assim disciplinava tal preceito.

5. - Por outro lado, o diferente valor inscrito na matriz à data da liquidação resulta, tão-só, de novos arrendamentos e de aumentos de rendas.

6. - Ou seja, o novo valor resulta apenas das próprias potencialidades do prédio transmitido e não da actuação edificante sobre o mesmo por parte dos novos proprietários.

7. - Assim, também por esta razão, deveria a impugnação improceder.

8. - A douda sentença fez errada interpretação e aplicação do artigo 30º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, que assim foi violado.

A impugnante contra-alegou no sentido da manutenção do decidido.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal pronunciou-se pelo não provimento do recurso invocando profusa jurisprudência deste Tribunal sobre a questão aqui controvertida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

1. Em 1979-12-23 faleceu D. Rosinda da Silva Jordão Neves.

2. Naquela data (79.12.23) era de 1.658.880\$00 o valor matricial do prédio inscrito sob o artº urbano nº 1830 da freguesia de Santa Cruz (doc. de p. 19v.).

3.-Mas o valor considerado no inventário judicial nº 52/81, 2ª Secção, 4º J. Trib. Coimbra foi de 2.200.000\$00 (doc. fls.16).

4. Porém, o valor que serviu de base à liquidação quer do imposto sobre sucessões e doações, quer de sisa, foi de 6.038.782\$00 (doc. de fls. 16).

5. Sendo o imposto liquidado de 1.360.324\$00 e a sisa de 310.841\$00 (doc. de fls. 25).

6. A diferença de valores matriciais resulta, aliás, do facto de entre a data de transmissão e a da liquidação se terem registado novos arrendamentos e aumentos de rendas.

Assentes estes factos apreciemos a questão que vem suscitada no recurso da Fazenda Pública. Tal questão tem sido longamente debatida quer na jurisprudência quer na doutrina, como resulta da leitura dos acórdãos citados pela impugnante, pela sentença e pelo Ministério Público e pelos comentários do Prof. Teixeira Ribeiro na *Revista de Legislação e Jurisprudência*.

De todas essas abordagens da questão resultam fundamentalmente as duas posições de que os presentes autos constituem exemplificação:

- para uns deve atender-se ao valor do imóvel à data da transmissão;

- para outros deve atender-se ao valor à data da liquidação.

Não vamos aqui e agora explanar os vários argumentos favoráveis a cada uma das teses em confronto nem algumas nuances dentro de cada uma delas pois que estão sobejamente reflectidas nos acórdãos referidos.

No caso vertente a autora da herança faleceu em 1979 pelo que vigorava então a redacção inicial do artigo 30 do CSISSD, no qual se referia que "para efeitos de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, entender-se-á que o valor matricial dos bens ao tempo da transmissão é o produto por 20 do rendimento colectável inscrito na matriz a data da liquidação". A interpretação que fazemos deste normativo está em consonância com os mais recentes acórdãos do Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo (recursos n.ºs 14510, 12053 e 15073, todos de 19.6.96, e 17374, de 10.7.96).

No entendimento que reputamos mais correcto, o que deve ser tributado é o valor do bem transmitido e não o valora que tal bem venha a ter em momento muito posterior - quando ocorre a liquidação - por virtude da actuação dos herdeiros na valorização do património. Tal entendimento não deve todavia levar a que se considere linearmente que o valor tributável deverá ser sempre o que o bem tinha à data da transmissão. Com efeito, se o valor inscrito na matriz foi alterado por desvalorização monetária ou outra, independentemente da actuação dos herdeiros, será a esse valor que terá de recorrer-se em conformidade com o entendimento mais correcto que deve fazer-se do referido artigo 30.

No caso vertente o valor inscrito na matriz à data da transmissão e à data da liquidação divergiam, não por correcções "ex lege" mas por efectivação de novos arrendamentos e aumento do montante das rendas. Tais factos resultaram de actos de gestão dos herdeiros posteriores à transmissão no sentido do engrandecimento do património. Não faria pois sentido que essa sua gestão os viesse a penalizar em termos de imposto devido sobre o bem antes transmitido. Por isso e de acordo com o entendimento que propugnamos não há que ter em conta tal valorização para efeitos de tributação relativa à transmissão do imóvel. Assim sendo, o valor a considerar para efeitos de tributação em imposto sucessório e sisa deverá ser, nos termos do artigo 30 do CSISSD, o produto por 20 do rendimento colectável inscrito na matriz à data da transmissão tal como foi decidido na sentença recorrida.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, porquanto a lei ao tempo obriga ao conjunto de todo o valor matricial de bens transmitidos no tempo da liquidação e só alterações reais dos bens transmitidos serão relevantes para fazer valer outro valor). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT -.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto,*

competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.

Recurso: 22 203; Recorrente: Machado & Machado, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Machado e Machado L. da, com os sinais dos autos, não se tendo conformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª instância de Faro - 1º Juízo - que lhe julgou improcedente o recurso que oportunamente interpusera da decisão do Director Distrital de Finanças de Faro, em consequência da qual lhe haviam sido aplicadas as coimas de 10.000\$00 e 208.815\$00 pelas contra-ordenações p.p. nos arts. 26 e 40 do CIVA e 31 n.º 1, 2 e 3 e 29 n.º 2 e 9 do RJINFA, acrescidas de 1.060\$00 de custas, dela interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando as seguintes conclusões:

- *A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.*

- *Que aliás não foi mencionado na decisão do Snr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.*

- *E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.*

- *O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu Activo e Passivo, o que todo o contabilista confirmará.*

- *Nunca há prejuízo para a Fazenda Pública pelo facto de um contribuinte não pagar, como é dito na sentença, antes pelo contrário pois o imposto, será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.*

- *Também não pode haver proveito para um contribuinte o facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que ultrapassado é agravado com custas de relaxe ou judiciais.*

- *A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerado transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira, pelo art.º 29 do RJFNA, o que contraria o disposto no art 13 da C. R. P.*

- *A aplicação de sanções é da competência da Assembleia da República, conforme dispõe a alínea d) do Artigo 168 da C.R.P. e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.*

- *O Meretíssimo Juiz que proferiu a sentença informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto.*

- *Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos e ao Decreto-Lei n.º 235-A/96, de 9 de Dezembro, este con-*

firmando aquelas instruções em que a adesão garante que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

- O arguido aderiu ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

- Finalmente o recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade de norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que no entender do recorrente é uma arbitrariedade grave da Administração Fiscal, que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o conseqüente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da Constituição da República Portuguesa, que contém normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violem esses direitos.

Juntou 8 (oito) documentos e concluiu pedindo a revogação do decidido e a conseqüente absolvição.

Respondeu depois, tempestivamente também, a Fazenda Pública pugnano pela manutenção da sindicada sentença que, em seu entender, não merece qualquer censura, já que "...a fixação da coima em causa - contra-ordenação prevista no art. 29 n.º 2 do RJFNA - está devidamente fundamentada, com correcta ponderação do imposto a arrecadar, da situação económica do arguido, do prejuízo para a Fazenda e proveito para o arguido pelo não pagamento do imposto e ainda de que a defesa apresentada é manifestamente ineficaz."

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Magistrado do Ministério Público vista que teve dos autos, a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 21 n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF.

Uma vez que o Recorrente nas conclusões 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 7ª, 10ª e 11ª das suas alegações, "por um lado, discorda de conclusões do facto estabelecidas na sentença recorrida e, por outro, afirma factos - dos quais pretende extrair conseqüências jurídicas - que o M. mo Juiz "a quo" não levou ao probatório."

Notificada da questão prévia assim suscitada respondeu o Recorrente nos termos do requerimento de fls. 67 e 68 onde, além do mais, refere expressamente que "...a única matéria de facto é a adesão da recorrente ao Decreto-Lei n.º 124/96..." concluindo que "...se subscreve com todo o respeito...".

Já depois de corridos os vistos legais, por despacho de fls. 70 foi o Recorrente notificado para, nos termos dos arts. 7º n.º 1 do CPT e 32º n.º 1 al. c), 33º e 40º n.º 2 do CPC, constituir mandatário judicial, o que ora se mostra satisfeito como resulta de fls. 71 e 72.

Assim e porque agora nada obsta cumprir apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público.

Esta, porque integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, incompetência que e não só do conhecimento officioso, como pode ser arguida, também pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, devendo o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria - arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 45º n.º 1 e 2 do CPT -.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente e que consta da aliás douta sentença em crise, que aqui se dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, e vistos o teor e conteúdo das transcritas conclusões, designadamente das conclusões 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 7ª, 9ª, 10ª e 11ª, verdade concluir que, com elas, o Recorrente suscita, invocando, factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º1, alínea b) e 41.º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com excepção dos referidos na alínea b) do n.º1. do citado art. 32.º.

Daí que, consoantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "ex vi" do nº 2 do art. 109.º do ETAF).

Face ao disposto nos invocados preceitos legais, este Supremo Tribunal vem, na verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, os acórdãos de 4-5-94 e de 25-3-98 proferidos, respectivamente, nos processos n.º 17.643 e n.º 18.858 -.

E assim porque, esta apreciação envolve já, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito e nos termos dos invocados preceitos, questão prévia que tem de ser decidida abstracto da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, manifesta discordância relativamente à matéria de facto apurada e fixada na sentença impugnada, suscitando assim questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recur-

so e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a acolher.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público, e, conseqüentemente, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 15.000500 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Embargos de terceiro. Recurso "per saltum". Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos em conclusões da alegação de recurso de sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância factos que não constam do probatório, a Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mesmo, cabendo a competência à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 22.311 em que é Recorrente Maria Estrela J. Mota Moura da Silva e Recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

Maria Estrela de Jesus Mota Moura da Silva, inconformada com a sentença do T.T. de 1ª Instância de Castelo Branco que julgou os presentes embargos de terceiro improcedentes, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

1 — A responsabilidade subsidiária do marido da Rct, Júlio Moura da Silva, resulta do facto de este ter sido gerente da sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada Mota & C.ª, Limitada;

II – Trata-se de responsabilidade civil, resultante do hipotético incumprimento culposo dos respectivos deveres funcionais, impostos precisamente pelo exercício da gerência;

III – Assinala-se parenteticamente que, conforme doutrina e jurisprudência uniformes, os gerentes comerciais não são comerciantes;

IV – Por outro lado, e como é manifesto, a dívida exequenda que, por conseguinte, não é de natureza comercial, também não foi contraída pelo dito Júlio Moura da Silva no proveito comum do casal, de que, aliás, não há, nem podia haver, a mínima prova nos autos;

V – E não pode considerar-se comunicável, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 1693º do C. Civil;

VI – É, pois, da exclusiva responsabilidade dele, marido da recorrente (artigo 1692º, b), do mencionado diploma legal);

VII – Aceita-se que o DL. N.º 329-A/95, de 12/XII, aboliu a moratória prevista no artigo 1696º do Cód. Civil, e que a nova redacção deste se aplica às causas pendentes, conforme o preceituado no art.º 27º do diploma preambular do C.P.C. revisto;

VIII – Contudo, dispõe o art.º 825º, 2, do C.P.C. revogado que, não havendo lugar à moratória, podem ser imediatamente penhorados bens do casal, contanto que o exequente, ao nomeá-los à penhora, peça a citação de cônjuge do executado para requerer a separação de bens;

IX – Resulta, pois, do exposto que, para que a penhora possa prosseguir nos bens comuns é indispensável que o exequente, ao nomeá-los, tenha pedido a citação do cônjuge do executado, sob pena de este poder vir a deduzir embargos de terceiro (cfr. art.º n.º 38º, 2, c), a contrário, do C.P.C. revogado);

X – Assim, por tudo o que se disse e pela prova produzida nos autos, é indiscutível a sem razão do Mmº Juiz “a quo”;

XI – A sentença recorrida violou, designadamente, as supramencionadas normas legais.

*

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

*

Para o distinto P.G.A., o mesmo não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que “na conclusão 4ª das suas alegações, a Recorrente afirma que “a dívida exequenda não foi contraída... no proveito comum do casal”, com o que afronta a conclusão de facto tirada pelo Mmº Juiz “a quo”, segundo o qual “as dívidas exequendas, provenientes de impostos, foram contraídas pelo devedor marido no exercício de uma gerência comercial, portanto em actividade que reverte em proveito comum do casal”.

E assim, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público é de parecer se julgue este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia.

*

Levada esta posição do distinto P.G.A. ao conhecimento de ambas as partes, apenas a Rct. se manifestou a respeito, contrariando-a.

*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é de debruçarmo-nos, de imediato, sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão – artigos 3º do L.P.T.A., 45º do C.P.T. e 101º e segs. do C.P.C.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da Rct. — onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso — importa, agora, considerar a factualidade que a instância considerou provada.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida:

1. No processo de execução fiscal n.º 92/100185.0, da 2ª R.F. da Covilhã, em que é executado Júlio Moura da Silva, marido da embargante, na qualidade de responsável subsidiário de sociedade comercial, foram penhorados os móveis identificados a fls. 18 (móveis de uso doméstico).

2. Executado e embargante são casados em regime de comunhão de adquiridos a título oneroso.

3. Os móveis foram comprados na constância de matrimónio, sendo pertença de ambos os cônjuges (casal).

4. Desde que os adquiriram, a embargante sempre teve e mantém a posse desses bens, que constituem uma parte significativa do recheio de sua casa, à vista de toda a gente, sem oposição de quem quer que seja, continuamente, na plena convicção de que lhe pertencem, como, na realidade, pertencem, e de que, com essa posse, exercida conjuntamente com o executado, não são lesados quaisquer direitos de terceiros.

5. Assim, desde essa altura, isto é, desde a sua aquisição, é a embargante, também conjuntamente com o executado, que utiliza os referidos móveis, deles cuidando e se servindo, limpando-os, conservando-os e afectando-os aos fins mais conformes com as suas necessidades e conveniências e, mais concretamente, com a arrumação, conforto e decoração do seu lar.

6. E tal tem sucedido ininterruptamente ao longo dos anos, com a intenção de, no interesse do casal e no dela própria, exercer o direito de propriedade sobre os mencionados bens, na plena convicção, como já se salientou, de que eles lhe pertencem, bem como a seu marido.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, que, em sede de fundamentação de direito, concluiu que as dívidas exequendas foram contraídas em proveito comum do casal.

Seguramente, uma conclusão de direito, a que se chega pela via do artigo 1696º do Código Civil.

É assim, a Rct., ao dissentir dela, não afronta o julgamento de facto da instância, não emite, pois, juízo de facto ao contestar o proclamado proveito comum do casal.

É sabido que só a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles tiram sem apelo algum a qualquer consideração de ordem jurídica é que constituem, ainda, matéria de facto.

Carece, assim, em parte, de razão o distinto P.G.A.

Mas, nem por isso, fica arrumada a suscitada questão da competência hierárquica desta formação, aliás, de conhecimento officioso, nos termos das disposições legais atrás pertinentemente citadas.

É que a Rct. afirma na conclusão 1ª da sua alegação de recurso que a responsabilidade subsidiária de seu marido “resulta do facto de este ter sido gerente da sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada Mota & C.ª, Limitada”.

Ora, do probatório apenas consta que o marido da Rct. é executado “na qualidade de responsável subsidiário de sociedade comercial”.

Sucede que o artigo 16º do C.P.C.I. (o aplicável, atenta a data dos factos) consagra responsabilidade subsidiária de administradores, gerentes e membros do conselho fiscal de sociedades de responsabilidade limitada.

Quer isto dizer que o quadro factual disponível não nos revela que o marido da Rct. foi gerente e que o foi da sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada Mota & C.^ª, Limitada.

Temos, pois, que a Rct. se socorre logo na conclusão 1.^ª de dois factos não vertidos pelo Mm.^º Juiz “a quo” na fundamentação de facto da sentença recorrida.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos do artigo 41.^º, 1, a), do E.T.A.F.

Com efeito, a competência deste Supremo Tribunal para apreciação de recursos como o presente, interpostos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.^ª Instância, cinge-se, apenas, a matéria de direito – artigos 21.^º, 4, e 32.^º, 1, b), do sobredito Estatuto.

Termos em que se acorda julgar procedente, conquanto com diversa fundamentação, a questão prévia em apreço, e, em consequência, declarar esta formação incompetente, em razão de hierarquia, para conhecer do presente recurso “per saltum”, competência que cabe àquele outro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vendido nos termos do voto anexo).

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não prevê o recurso de revista per saltum do tribunal judicial de 1.^ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (art.^{os} 691.^º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (art.^{os} 721.^º e seguintes).

Este sistema tem vários inconvenientes: permite um triplo grau de jurisdição para o julgamento da 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 art.^º 712.^º do C.P.C.; 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 n.^º 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei n.^º 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei n.^º 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 art.^º 721.^º, n.^º 4, do C.P.C., por força do Decreto-Lei n.^º 128/83, passou a admitir recurso de revista, directamente para o Supremo Tribunal de Justiça, da decisão do tribunal de comarca de que se possa apelar-se e de que seja admissível recurso até àquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente de 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 n.º 6 do preâmbulo do DL n.º 128/83 justificou assim o recurso per saltum: além de acarretar um apreciável diminuição das despesas judiciais, o processo 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 da 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 irrecurribilidade dos acordãos 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 (E.T.A.F.), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84. Nos termos do seu art.º 32º, n.º 1, al. b), compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisão dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. E nos termos do art.º 41º, n.º 1, al. a), se o recurso não tiver por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para dele conhecer não é o S.T.A. mas o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como se vê, o E.T.A.F. 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 S.T.A.: desde que o recorrente, sabendo que podia recorrer da matéria de facto para a 2ª instância, se desinteressa desse recurso, e decorre directamente para o S.T.A., 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, de. 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 art.º 681º do C.P.C. 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 S.T.A., 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 E.T.A.F. aí está para provar o acerto deste voto de vencido.

José Joaquim Almeida Lopes — Mº Pº Pimenta do Valle.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1º instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 22 313; Recorrente: Alice da Conceição Santos; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Exmº Consº Dr. Vítor Meira.

Alice da Conceição Santos deduziu oposição à execução em que foi citada na qualidade de mutuária dos empréstimos de crédito agrícola a que se reporta a dívida exequenda, com fundamento na sua ilegitimidade.

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

Inconformada com o decidido recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1. A situação apreciada nos autos traduz um caso de ilegitimidade passiva, nos termos da alínea b) do Artº 286º do C.P.T.

2. A executada, ora recorrente, embora figure no título dado à execução, não foi, durante o período a que respeita a dívida exequenda - antes ou depois - a possuidora dos bens que a originaram;

3. O não uso ou falta de posse do equipamento e a não fruição do gado ao qual se destinavam os alimentos financiados, tem, necessariamente, que impedir a incidência da dívida.

4. Exige-se uma relação directa entre a dívida exequenda e os bens a que se reporta para que o possuidor seja parte legítima na execução.

5. Os autos consubstanciam, indubitavelmente, uma dívida incidente sobre o uso e fruição dos bens, muito embora não estejamos perante uma execução por dívida resultante de Contribuição Autárquica ou de Imposto Rodoviário;

6. Sendo os próprios bens fruídos a causa da dívida, só o seu possuidor poderá ser parte legítima na execução para cobrança da mesma;

7. A recorrente só poderia ser responsável, na medida em que tivesse obtido um benefício ou enriquecimento que justificasse o pagamento da dívida o que, nitidamente, não é o caso dos autos;

8. Acresce que, caso se entendesse como irrelevante o apuramento da posse da oponente, relativamente aos bens em causa, o Mo. Juiz "a quo", decerto, não teria ordenado as diligências probatórias realizadas nos autos;

9. Com efeito, só o possuidor dos bens é que será o responsável directo e originário pela dívida exequenda;

10. De igual modo, o Artº 244º do C.P.T., em matéria de reversão dá relevância à posse ou fruição dos bens que originaram a dívida;

11. O Tribunal recorrido não apreciou os documentos juntos aos autos pela oponente em 9.5.1995 e 31.5.1995, o que constituiu nulidade;

12. Os documentos em apreço poderiam conduzir ao apuramento do pagamento total ou parcial da dívida objecto dos autos e integrar a previsão contida na alínea h), do Artº 286º do C.P.T., por conterem elementos, porventura, extintivos da obrigação exequenda;

13. A sentença recorrida violou, por erro de interpretação e aplicação, a alínea b) do Artº 286º e Artº 244º, ambos do C.P.T.

A exequente Caixa Geral de Depósitos contra-alegou no sentido do não provimento do recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª. A sentença recorrida não merece qualquer censura, porque ela aplica correctamente o Direito;

2ª. Os factos alegados pela recorrente não integram o fundamento de oposição à execução a que alude o nº1, al. b) do art. 286º do Código de Processo Tributário;

3ª. O fundamento de oposição fixado na norma acabada de referir só é aplicável a dívidas de natureza fiscal;

4ª. A recorrente outorgou vários contratos de financiamento bancário, sendo responsável pelas respectivas dívidas.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do tribunal para conhecer do recurso por no recurso se afirmarem factos não estabelecidos nem levados em conta na decisão recorrida.

A recorrente referiu, quanto à questão prévia, que embora referisse matéria de facto nas suas conclusões pretendia que se apreciasse a situação jurídica.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Contra a oponente foi instaurada a execução fiscal nº 711/84 por dívida à C.G.D. no montante de 5.636.484\$00.

b) Esta dívida provém de um financiamento efectuado pela exequente para aquisição de equipamento alimentar para o gado existente na Quinta do Bijagoz cuja responsabilidade foi transferida para o marido da oponente e para esta por acordo de ambas as partes, nos termos do contrato de fls. 8 a 21 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

c) A oponente foi citada em 9-10-91 e apresentou a presente petição de oposição em 28-10-91.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º nº1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira dos ensinamentos do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", 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.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões acima transcritas, como refere o Ministério Público e a recorrente aceita, vem invocada matéria de facto. Com efeito, aí se refere que a recorrente não obteve qualquer benefício ou enriquecimento por via do financiamento contratado com a CGD (conclusão 7) e que a dívida exequenda está parcialmente paga (conclusão 12). Ora na sentença recorrida, cuja factualidade fixada também acima se transcreveu, não constam como provados tais factos. Haverá pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do 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, cabendo tal competência à 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Isenção de contribuição autárquica e oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

Determinar se a oponente está ou não isenta de contribuição autárquica implica apreciação da ilegalidade concreta da dívida exequenda não se integrando tal questão em qualquer dos fundamentos previstos no artº 286º do CPT pois que podia a recorrente suscitar tal questão no

âmbito da impugnação judicial permitida pelo artº 120º do CPT.

Recurso: 22 314; Recorrente: Cooperativa de Habitação e Construção Económica "Força de Todos", C.R.L.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Cooperativa de Habitação e Construção Económica Força de Todos, CRL, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, rejeitou liminarmente a presente oposição.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

- a) A oponente é uma cooperativa de habitação e construção económica.
- b) Estava isenta por força dessa qualidade de pagamento de contribuição predial ao abrigo dos DL 456/80, de 9-10 e mesmo por força do DL 737-A/74, de 24-12.
- c) Essa isenção subsistiu após a entrada em vigor do C.C. Autárquica, por força do artº 3º do DL 442-C/88, de 30-11.
- d) A qualidade da oponente como cooperativa de habitação era conhecida da A.F. até pela sua própria identificação no processo de liquidação.
- e) Daí a ilegalidade da liquidação do imposto.
- f) A ilegalidade da liquidação é fundamento de oposição ao abrigo do artº 286º do CPT.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o fundamento da presente oposição não se enquadra nos previstos no artº 286º do CPT.

2. A recorrente deduziu oposição à execução que contra ela havia sido instaurada para pagamento da quantia de 649.884\$00 sustentando, em síntese, que estava isenta de contribuição predial e posteriormente de contribuição autárquica. Acrescentava, ainda, que entregou as habitações aos respectivos sócios que as passaram a habitar e usufruir, que teria havido transmissão fiscal pelo que seria da responsabilidade destes a contribuição autárquica a que se referem os presentes autos.

A sentença recorrida rejeitou liminarmente a oposição entendendo que não alegou a recorrente qualquer dos fundamentos previstos no artº 286º do CPT.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente afirmando que estava isenta como cooperativa do pagamento de contribuição predial ao abrigo dos DL 456/80, de 9-10 e, mesmo por força do DL 737-A/74, de 24-12, que essa isenção subsistiu após a entrada em vigor do C.C. Autárquica, por força do artº 3º do DL 442-C/88, de 30-11 e que a qualidade da oponente como cooperativa de habitação era conhecida da A.F. até pela sua própria identificação no processo de liquidação pelo que existiria ilegalidade da liquidação do imposto a qual seria fundamento de oposição ao abrigo do artº 286º do CPT.

Acompanhando o EMMP entende-se que o recurso não merece provimento pois que a ilegalidade da liquidação, relativa à isenção do imposto liquidado, que a recorrente continua a questionar no presente recurso, não pode enquadrar-se nos previstos no artº 286º do CPT.

Acresce que a recorrente abandonou, no presente recurso, o outro fundamento constante da petição e que se traduzia na alegação de que entregou as habitações aos respectivos sócios que as passaram a habi-

tar e usufruir pelo que teria havido transmissão fiscal e, por isso, seria da responsabilidade destes a contribuição autárquica a que se referem os presentes autos.

Em sede de oposição não pode ser apreciada a ilegalidade concreta da liquidação.

Determinar se a recorrente estava ou não isenta de contribuição autárquica conduz à apreciação da legalidade da liquidação do referido imposto.

O fundamento a que se refere o artº 286º 1a) do CPT reporta-se apenas à ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda resultante da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação e na qual se encontre prevista a sua liquidação ou donde conste a autorização para a sua cobrança na data em que ocorreu a liquidação, tudo por força dos artºs 106º, 108º e 202º da CRP.

Não pode a ilegalidade, em concreto, da liquidação servir de fundamento de oposição à execução uma vez que a mesma pode ser apreciada em sede de impugnação judicial nos termos constantes dos artºs 120º e CPT.

Acresce que enquanto a quantia liquidada não for anulada é devida e decorrido o prazo da impugnação fica precludido o seu conhecimento.

Concorda-se, por isso, com o entendimento da decisão recorrida quando na mesma se afirma que não pode em oposição apreciar-se a legalidade concreta da liquidação.

Podendo a oponente impugnar a correspondente liquidação não podia, a oposição, ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda.

Nos termos do artº 286º 1g) do CPT pode a oposição 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".

De acordo com este preceito a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso contencioso do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com a indicada al. g), que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados no âmbito da execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, independentemente da sua forma, nos termos do artº 268º da CRP.

Do exposto resulta que não merece censura a sentença que neste sentido se pronunciou.

3. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência em razão da hierarquia do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do Tribunal Central Administrativo para daquele conhecer.

Recurso n.º 22 376 em que é recorrente CheSetúbal - Coop. Habitação e Construção Económica de Setúbal, CRL e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

CheSetúbal - Cooperativa de Habitação e Construção Económica de Setúbal, C.R.L., com sede na Av. Luísa Todi, não se conformando com a decisão do M.º Juiz do TT da 1ª Instância de Setúbal que, liminarmente, lhe indeferiu a oposição que havia deferido "contra a exigência do pagamento da Contribuição Predial Autárquica no valor de 11.576.542.00", dela interpôs recurso por este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. A recorrente não é titular passiva do imposto;
2. A recorrente estava isenta desse imposto;
3. Incumbe à entidade processória da liquidação verificar a titularidade passiva e a incidência das isenções;
4. Essa entidade negligenciou as suas obrigações;
5. Essa negligência é geradora de nulidade da liquidação e cobrança de impostos a contribuintes que não são titulares passivos do imposto liquidado;
6. A nulidade é invocável a todo o tempo, em qualquer processo e em qualquer fase do mesmo.

O Magistrado do M.ºP.º, junto deste S.T.A, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Fixa-se uma questão a resolver, a da incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Das conclusões 3. 4. resulta ser entendimento da recorrente que a entidade liquidadora negligenciou as suas obrigações.

Confrontada esta afirmação com a peça recorrida, desde logo se conclui que nesta nada se estabeleceu quanto à negligência da entidade que procedeu à liquidação.

Todavia, a questão de saber se houve ou não uma actuação negligente por banda de tal entidade logra enquadramento no âmbito da matéria de facto, pois que em nada se prende com a interpretação e aplicação da Lei.

Quem isto disser que o recurso não tem por conclusivo fundamentação matéria de direito.

O que, nos termos do art.º 21ºn.º 4 e 32ºn.º 1 al. h) do E.T.A.F., determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A para daquele conhecer.

Assim, porque o recurso versa matéria de facto e de direito é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, nos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do ETAF.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixado-se a taxa de justiça em 15.000.00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Outubro de 1997. — *Fonseca Limão* (Relator) — *Lopes de Sousa* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição: duplicação de colecta; amnistia.

Doutrina que dimana da decisão:

Só ocorre duplicação de colecta se, para além dos demais requisitos a que alude o n.º 287º n.º 1 do C.P.T., se verificar o pagamento por inteiro do imposto ou contribuição. A amnistia não constitui fundamento da oposição.

Recurso n.º 22 406 em que é recorrente Alceu Martins da Rocha e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Alceu Martins Rocha, não se conformando com o acórdão, a fls. 69 e seguintes, do T.T. da 2ª Instância, dele interpôs recurso para este S.T.A. terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- 1 - O auto de notícia levantado em 2 de Fevereiro de 1988 nunca deveria ter sido levantado, pois a Administração Fiscal já sabia da existência da escritura e da isenção de sisa;
- 2 - O recorrido já pagou a sisa pela transmissão do imóvel em questão;
- 3 - O presente caso é uma situação inequívoca de duplicação de colecta;
- 4 - A qual pode ser objecto de apreciação e decisão no presente processo de Oposição;
- 5 - Por outro lado, ninguém pode ser obrigado a pagar uma multa pelo não pagamento de um Imposto que afinal não era devido.
- 6 - De resto, tal infracção, a existir, sempre estaria amnistiada;
- 7 - O Meritíssimo Juiz da Primeira, Instância, ao considerar extinta a execução decidiu bem.
- 8 - Ao decidir de forma diferente, violou, além do mais, o, aliás, douto acórdão recorrido, o disposto nos arts.º 1º n.º 2 al. x) da Lei 23/91 e 287º n.º 1 do Código do Processo Tributário.

O Magistrado do M^oP^o foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) Em 30/8/85 entre o oponente e a Sociedade Rocha, Aguiar e Rocha L.^{da}, foi celebrado o contrato promessa constante de fls. 62 do processo de transgressão.

b) Em 7/4/86 entrou o oponente e mulher e Paulo Jorge Rodrigues Branco foi celebrado o contrato promessa de arrendamento comercial constante de fls. 6 do processo de transgressão pelo qual os primeiros arrendavam a este a fracção comercial designada pela letra "P", posteriormente inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Sta. Maria Maior sob o artigo 2587^o.

c) Em 1/4/86 pagou Paulo Branco ao oponente a renda referente ao mês de Abril nas importâncias de 16.000.00 (fl.4 v.^o do processo de transgressão).

d) Contudo Paulo Branco, por problemas financeiros, não iniciou a actividade comercial de Sapataria em tal local (fl. 4 PT).

e) Desde 25/6/86 encontra-se tal fracção arrendada à sociedade denominada "Manuel Sá & Irmão L.^{da}" que, em 26/06/86 pagou a quantia de 32.000.00 referente à renda do mês de Julho e um mês de caução (fls. 8 a 11).

f) Em 18/06/1986 o oponente e sua mulher celebraram a escritura de compra e venda de fl.13 e ss. do PT pela qual adquiriram a referida fracção "P" da qual ficou a constar que esta compra está isenta de sisa nos termos do art.^o 7.^o do DL 540/76 de 9/7 (fl18 do PT).

g) A fl.23 do PT foi liquidado o imposto de sisa (2.923.200.00 - valor matricial - x 10%=292.320.00) e juros compensatórios (incidindo sobre o valor da compra 2.000.000.00x10%= 200.000.00 à taxa de 24% sobre 643, dias (1/5/86 a 2/2/88 no montante de 84.559.00) e fixada a multa em 400.000.00 (fls.24 e 25 do PT).

h) O arguido foi condenado no PT conforme consta de fl. 56 tendo apresentado o requerimento de fl.80 no mesmo processo.

i) E pelo conhecimento de sisa n.^o 1028/1040, constante de fl. 67 do PT, pagou o oponente em 6/8/90, a quantia de 33.856.00 referente à liquidação adicional oficiosa de sisa tendo esta liquidação considerado o preço inicial de 2.000.000.00, o final de 2.338.560.00 e o saldo c/ Poupança Imigrante de 2.000.000.00.

Vejam os direitos.

Na primeira conclusão o recorrente suscita uma questão que para além de não ter sido objecto de pronúncia por banda do tribunal recorrido, envolve a apreciação de matéria de facto.

Porém, como resulta, entre outros dos artigos 676^o, 680^on.^o 1 e 690^o do C. P. Civil, os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a apreciar questões não decididas pelo tribunal "a quo".

Por outro lado, nos termos do artigo 21^o, n.^o 4 do L.T.P.A., este S.T.A., nos processos inicialmente julgados na 1^a instância, como é o caso, apenas conhece de matéria de direito.

Daí que a referida questão não possa ser apreciada por este S.T.A..

Nas demais conclusões, suscita o recorrente duas questões, uma relativa a duplicação da colecta e outra atinente à amnistia introduzida pelo n.^o 1 n.^o 2, al. x) da Lei 23/91.

A duplicação da colecta constitui fundamento de oposição e ocorre quando estando paga por inteiro numa contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza,

referente ao mesmo facto tributado e ao mesmo período de tempo (v. art.º 286ºn.º 1 al. f) e 287ºn.º 1 do C.P.T.).

Como se vê do prolatório, a sisa liquidada ao recorrente no processo de transgressão e em cujo pagamento foi condenado, devida por força do contrato, de promessa de compra e venda, seguido de tradição do imóvel, era no montante de 292.320.00.

Porém, por força da celebração da escritura de compra e venda daquele, apenas pagou a título de sisa a quantia de 33.856.00, liquidado adicionalmente.

Por ambas as transmissões, a meramente fiscal e a jurídica, considerou o acórdão recorrido ser devida apenas uma sisa, devendo a adicionalmente paga ser encarada como um pagamento por conta da liquidada no processo de transgressão e tomada em consideração.

Bem, a nosso ver.

Na verdade, a duplicação de colecta, como vimos, só ocorre quando, estando paga uma contribuição ou imposto por inteiro se exigir outra de igual natureza referente ao mesmo facto tributário, relativa ao mesmo período de tempo.

Do atrás exposto, decorre que a sisa não foi paga por inteiro.

De concluir é, pois, não ocorrer duplicação de colecta.

Vejamos agora a questão da amnistia trazida às conclusões do recurso.

A este propósito referiu-se que no acórdão recorrido que a amnistia de infracções tributárias não constitui fundamento de oposição à execução.

Assim é, na verdade.

Mas mesmo que assim não fosse, melhor sorte não merecia a oposição quanto à questão da multa em que o recorrente foi condenado.

Com efeito, a concessão da amnistia já lhe foi negada, conforme se lê do despacho de fls. 83 do PT, transitado em julgado por não se mostrar pago o imposto nele liquidado.

De qualquer modo, dependendo a concessão da amnistia, introduzida pelo n.º 2 do n.º1, alínea x) da lei 23/91, de 4/7, do cumprimento da obrigação fiscal e mostrando-se a sisa em dívida nunca o recorrente dela poderia beneficiar.

Termos em que, improcedentes todas as conclusões do recurso e não se mostrando violada a legislação apontada como tal, se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, ficando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votou a conclusão; entendemos que a questão da amnistia pode ser objecto de conhecimento do processo de execução fiscal, mas não no presente caso, por existir decisão transitada em julgado sobre a matéria). — *Fui presente, Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale.*

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Reclamação de créditos. Recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje Tribunal Central

Administrativo). Não apresentação das alegações juntamente com o requerimento de interposição de recurso. Processo executivo. Documento existente no processo executivo. Impossibilidade do indeferimento liminar por não junção de documento existente no processo executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O âmbito de aplicação do art. 356º do CPT circunscreve-se às decisões jurisdicionais proferidas em recurso judicial sobre as decisões do chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal.*
- II — Assim, em recurso interposto, para o Tribunal Tributário de 2ª Instância., em processo de reclamação de créditos, o recorrente não é obrigado a apresentar as suas alegações, juntamente com o requerimento de interposição de recurso.*
- III — Se o reclamante não juntar à petição inicial o registo da hipoteca sobre bem imóvel, que, porém, se encontra no processo executivo, não é possível indeferir liminarmente a respectiva reclamação.*

Recurso: 22 412; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorrido: Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. BANCO ESPÍRITO SANTO E COMERCIAL DE LISBOA, com sede na Av. da Liberdade, 195, Lisboa, apresentou uma reclamação de créditos num processo de execução fiscal, em que é executada E. F. B. - Empresa Florestal das Beiras, Ld.

O Mmº Juiz rejeitou liminarmente tal reclamação de créditos. Inconformado com tal decisão, o referido reclamante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª, Instância.

Este concedeu provimento ao recurso.

A Caixa Geral de Depósitos, inconformada com esta decisão, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, alegando, em síntese, que não tendo aquele Banco juntado as alegações ao requerimento de interposição do recurso, e não tendo expressamente referido que as pretendia apresentar no tribunal superior, as mesmas são extemporâneas. Por outro lado, e não tendo o Banco feito prova da qualidade de credor, bem andou o Mmº Juiz da 1ª Instância em rejeitar liminarmente a reclamação.

Contra-alegou o Banco recorrido, defendendo que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA sustenta que deve ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

2.1. Por despacho de 29/9/93 o Sr. Juiz do 2º Juízo do T.T. de Lisboa rejeitou liminarmente a reclamação de créditos deduzida pelo "Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa, SA".

2.2. Notificado desta decisão por carta registada datada de 12/11/93, aquele credor reclamante interpôs recurso dela, em requerimento que deu entrada em 13/11/93.

2.3. Esse recurso foi admitido por despacho de 24/11/93.

2.4. O referido credor reclamante foi notificado do despacho de admissão de recurso por carta registada com carimbo do correio de 21/12/93.

2.5. Em 12/1/94 o mesmo credor reclamante apresentou as suas alegações de recurso.

2.6. Em 14/1/94, o Sr. Juiz *a quo* proferiu o seguinte despacho: "Mantenho o despacho recorrido. Cumpridas as formalidades legais, remeta ao T.T. de 2ª Instância".

2.7. A folhas 75 e 76 da execução apensa encontra-se certidão passada pela Conservatória do Registo Predial de Viseu onde consta o registo da hipoteca sobre o prédio misto "Campelinho" ou "Levegada".

3. Sendo estes, vejamos agora o direito.

São duas as questões a resolver:

A primeira é decidir se o recurso é ou não tempestivo.

A segunda é decidir se há ou não razões para o indeferimento liminar.

Vejamos a primeira:

O Pleno deste Supremo Tribunal, por acórdão de 18/03/98 (Proc. 19.918), acórdão por nós relatado, decidiu que o oponente pode, se o declarar expressamente, alegar no dito Tribunal Central Administrativo.

A situação, como se vê, não é inteiramente idêntica, Primeiro porque se está perante uma reclamação de créditos e não perante uma oposição. Depois porque enquanto no processo do Pleno o recorrente declarou pretender alegar no Tribunal Superior, aqui apresentou as suas alegações no Tribunal recorrido.

Mas a solução será a mesma. Primeiro porque a reclamação de créditos tem o mesmo tratamento legal que a oposição à execução. Depois porque a questão tem sempre a ver com a obrigatoriedade do recorrente apresentar ou não as suas alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso.

Assim, a doutrina seguida em tal aresto é de aceitar.

É a seguinte a fundamentação que está na base de tal decisão:

O *Capítulo VII* do CPT, sob a epígrafe "*Dos recursos de actos jurisdicionais*", contém várias disposições atinentes aos recursos. Tal *Capítulo* insere-se no *Título III*, que trata do *Processo Judicial Tributário*.

Dispõe o art. 171º do referido Código:

"1 - A interposição do recurso faz-se 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.*"

"2 - O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido não sendo revel, e ao Ministério Público".

"3 - *O prazo para alegações é de oito dias* contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente...".

Dispõe, por seu turno, o art. 174º do CPT:

"... 2 - No caso de o recorrente ter declarado a intenção de alegar no tribunal de recurso, *as alegações são produzidas no prazo de oito dias* após a notificação para o efeito ordenada pelo juiz do processo".

Quer isto dizer que, na hipótese de serem aplicadas ao processo de oposição estas normas, o recurso não poderia ser julgado deserto, pois

que o recorrente teria o prazo de oito dias para apresentar as suas alegações após a notificação da decisão que admitiu o recurso.

Mas tal decisão (de julgar o recurso deserto), já é acertada se ao caso for aplicável o disposto no art. 356º do CPT.

Este artigo insere-se na subsecção II (sob a epígrafe “Dos recursos de actos jurisdicionais”) da Secção X do Capítulo II (sob a epígrafe “Do processo”) do Título V (sob a epígrafe “Do processo de Execução Fiscal”). Dispõe, com efeito, o citado normativo legal:

“1- Os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de 8 dias a contar da notificação”.

Comentando este artigo, Alfredo Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, pág. 777 e ss., escrevem:

“Este preceito reporta-se *exclusivamente* aos recursos das decisões de natureza *jurisdicional* no âmbito do processo de execução fiscal, como emerge da sua inserção sistemática.”

“De natureza jurisdicional são as decisões do juiz proferidas, designadamente, na oposição à execução, nos embargos de terceiro, na verificação e graduação de créditos e na anulação da venda”.

E adiante:

“Convém realçar que, no âmbito da *execução fiscal*, ao invés do que sucede no processo de *impugnação*, o recorrente não tem a faculdade de optar pela apresentação das alegações no tribunal *ad quem*, quando o recurso é dirigido ao TCA.”

“Na verdade, o preceito em análise prescreve que “os recursos são interpostos por meio de requerimento, com a apresentação das alegações e conclusões”, afastando, deste modo, a faculdade de opção concedida pelo n. 1 do art. 171º, no que concerne aos recursos para a 2ª instância.”

“Logo, *as alegações devem constar obrigatoriamente do requerimento de interposição do recurso.*”

Não é este o nosso entendimento.

Como se escreveu no tocante ao processo de oposição à execução no Acórdão deste Tribunal de 4/10/95 (recurso n. 19.092), “os recursos de tais decisões envolvem questões que, presuntivamente, se não afastam, em importância económica ou complexidade jurídica, das discutidas em processos judiciais cujo regime de interposição de recurso se submete às regras do art. 171º do CPT, pelo que se não descortinam razões, num quadro de expectativas pré-compreendidas no problema, para que o novo regime abandonasse a tradição do processo tributário de preservar a aplicação da lei dos recursos para este tribunal também na espécie considerada”.

Concordamos.

Consideramos realmente que o âmbito do artigo 356º do CPT tem o seu campo de aplicação referido ao art. 355º, ou seja, recursos de decisões de natureza jurisdicional proferidas em recurso de decisões da administração fiscal.

Consideramos assim que aos recursos das decisões proferidas no processo de oposição, bem como no, processo de verificação e graduação de créditos, se aplica o disposto nos artºs. 171º e 174º do CPT.

Tem aqui aplicação o n. 3 daquele artigo.

E nem se diga que o artigo 293º do CPT constitui obstáculo a este entendimento.

Na verdade, este artigo remete para o processo de impugnação a tramitação do processo de oposição.

E a referência, na epígrafe desse artigo, à produção de prova, alegações e sentença não significa necessariamente que se esgote aqui a referência ao processo de impugnação.

Significa apenas que a tramitação processual é a do processo de impugnação.

Assim, nada impede que a tramitação do recurso seja comum aos dois processos.

É certo que daí não se pode tirar uma conclusão de sentido contrário. Mas pode pelo menos intuir-se que o legislador deu ao processo de oposição à execução a dignidade que confere ao processo de impugnação.

Mas há ainda um argumento importante a retirar do contexto do art. 286º do CPT.

Referimo-nos à alínea g) do n. 1 do citado artigo que é uma verdadeira impugnação, a decidir em processo de oposição à execução, por a Lei não assegurar ao executado meio judicial de impugnação ou recurso (cfr. artºs 286º e 120º, ambos do CPT).

Ora, não se perceberia qual a razão de não haver sintonia na tramitação dos recursos em ambas as situações.

Mutatis mutandis se dirá na hipótese de se tratar de um processo de verificação e reclamação de créditos.

Concluimos assim que, em processo de verificação e reclamação de créditos, os recursos das decisões finais seguem a tramitação do disposto nos artºs. 167º e CPT, sendo pois aplicável, *in casu*, o disposto nos artºs. 171º e 174º do referido Código.

Improcede pois o primeiro fundamento do recurso.

Na verdade, o recorrente apresentou as alegações dentro do prazo de oito dias fixado na lei para o efeito, uma vez que tal prazo é um prazo judicial. Improcede assim o primeiro fundamento do recurso.

E que dizer da segunda questão?

O Mmº Juiz rejeitou liminarmente a reclamação de créditos, com a seguinte fundamentação:

“...porque, notificado para em 20 dias documentar, sob cominação legal, o registo da hipoteca sobre o bem imóvel, nada veio dizer, em tal prazo e por conseguinte, não se mostra verificada a previsão do artigo 865º do Código de Processo Civil, segundo a qual só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar”.

O acórdão recorrido teve dos autos uma leitura diferente, tendo dito o seguinte:

“...o Sr. Juiz *a quo*, certamente por lapso, não se deu conta que o documento cuja junção aos autos considerou tão essencial já se encontrava junta ao processo executivo a fls. 75 e 76.”

“Sendo assim não havia necessidade de ser junto à reclamação um documento que já fazia parte do processo executivo, uma vez que o Sr. Juiz *a quo*, ou qualquer outro interessado no processo, podia a ele ter acesso e consultá-lo sempre que o considerasse necessário.”

Nas conclusões das respectivas alegações de recurso, diz sobre esta matéria o recorrente:

“Não tendo o BESCL feito prova da qualidade de credor e de credor com garantia real, não tem legitimidade para reclamar créditos no âmbito da presente execução...não colhendo o entendimento do tribunal *a quo*. É que a prova da qualidade de credor e credor com garantia real cabe ao reclamante (BESCL), e não ao credor exequente (CGD) ou a qualquer outro “operador judiciário”. Sendo certo que a certidão de ónus e encargos existente a fls. 75 e 76 dos autos foi junta pelo exequente, com data de 21/08/89, ou seja, é muito anterior à data

da reclamação de créditos do BESCL, podendo os registos dela constantes estar cancelados, nomeadamente por pagamento ao credor reclamante (BESCL)”.
 Não tem razão o recorrente.

Primeiro, há que atentar que estamos perante um mero despacho liminar, atendendo ao facto de não ser possível ignorar os autos executivos (processo principal, a que o processo de reclamação de créditos está apenso), não deixa igualmente de ser verdade que o recorrente pode contestar, podendo nomeadamente pôr em causa os registos (que podem estar cancelados), não deixando de se fazer a prova pertinente tendente a uma decisão de fundo que respeite a verdade material.

Este segmento do recurso está igualmente votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Adesão a regime de benefícios fiscais. Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto. Possibilidade de deduzir impugnação judicial após pagamento. Direito de acesso aos tribunais. Direito ao recurso contencioso. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A adesão ao regime de regularização de dívidas fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, com pagamento voluntário da dívida, não obsta a que o contribuinte possa impugnar o acto que liquidou esta.*
- 2 — *A lei processual tributária tem previsto casos de pagamento voluntário de imposições fiscais sem perda da possibilidade de impugnar o acto que define a dívida.*
- 3 — *O facto de ser paga a dívida fiscal pelo contribuinte não permite presumir que este quer renunciar à possibilidade de deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação da dívida.*
- 4 — *Os direitos constitucionais de acesso aos tribunais e ao recurso contencioso impedem que a lei ordinária possa validamente prever casos de atribuição de benefícios com encargos para o contribuinte condicionada a renúncia à impugnação do acto de liquidação.*

Recurso: 22 438; Recorrente: João Manuel Gonçalves Teixeira;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - JOAO MANUEL GONÇALVES TEIXEIRA, residente em Fafe, impugnou judicialmente um acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 1995, no montante de 496.538\$00.

Em 30-1-97, o impugnante aderiu ao regime de regularização de dívidas previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

Na sequência desse pagamento foi proferida sentença julgando o impugnante parte ilegítima e absolvendo a Fazenda Pública da instância.

É desta decisão que vem interposto recurso, apresentando o recorrente alegações com as seguintes conclusões:

A - O recorrente, ao requerer a adesão ao regime excepcional do Dec. Lei n.º 124/96, com a redacção dada pelo Dec. Lei n.º 235-A/96, declarou expressamente nesse requerimento que "não prescinde da discussão em curso da legalidade da dívida".

B - É perfeitamente legítima e atempada a impugnação deduzida contra a liquidação a que os autos se reportara e que dizem respeito ao IRS de 1995 e respectivos juros compensatórios.

C - No Dec. Lei 124/96 de 10.08, concedem-se diversas facilidades aos contribuintes faltosos com vista à regularização de uma situação contributiva, não fazendo depender a concessão dessas facilidades ou benefícios, da renúncia por parte do contribuinte à impugnação.

D - Não existem no citado diploma legal qualquer preceito restringindo o direito ao prosseguimento das impugnações já instauradas ou a instaurar.

E - Na falta de disposição legal atribuindo tal efeito a determinado comportamento do impugnante teremos que concluir que o princípio da legalidade do imposto e da indisponibilidade da relação tributária, conduzem a que o mencionado termo de adesão não pode ser entendido como renúncia ou desistência tácita do direito de impugnar já exercido anteriormente.

F - O recorrente deixa bem claro que só efectua tal pagamento, com os benefícios decorrentes daqueles mencionados diplomas legais, desde que se proceda à apreciação e decisão da "legalidade em dívida".

G - A Administração Fiscal aceitou o requerimento tal como apresentado pelo recorrente, e, conseqüentemente aceitou o pagamento tal como requerido, ou seja com os benefícios que o invocado regime consagra.

H - Aceitando, portanto, o pagamento condicionado à possibilidade de discussão, pelos meios normais da impugnação, da legalidade da dívida

I - Aos Contribuintes é permitido usarem dos mecanismos dos benefícios concedidos, sem prejuízo de simultaneamente usarem das garantias concedidas pelos Códigos de Processo Tributário e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

J - O Decreto-Lei 124/96 de 10.08, não pode ser impeditivo do pleno exercício das garantias dos contribuintes pelo facto das sua adesão às disposições daquele diploma legal (Despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20.01.97, constantes do ofício circular n.º 749, de 23.01.97, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos).

L - A C.R.P., no art. 268 n.º 4, consagra a todos o direito ao recurso contencioso, ou seja o princípio da accionabilidade dos actos

administrativos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados.

M - Sendo assim, para que um eventual comportamento do contribuinte possa ser erigido em fundamento da obstacularização ao exercício do direito de recurso contencioso, necessário se tornava que esse efeito fosse estatuído por lei formal (Ac. do STA., de 27.11.96).

N - A dimensão material do princípio da legalidade tributária num Estado de Direito não suporta que o legislador ordinário coloque o contribuinte na situação de abdicar da invocação de uma legalidade a troca da aceitação de pretensos benefícios - e pretensos porque se pode constatar, aquando da resolução da contenda, não serem devidos -, só para o Estado dar como irrestituível o imposto pago (Ac. STA., de 27.11.96).

O - A restrição do direito ao recurso, atenta contra uma garantia concedida constitucionalmente, nomeadamente no art. 268.º da C.R.P.

P - No citado diploma legal (Dec.-Lei 124/96 de 10.08, com a redacção do Dec.-Lei 235-A/96), não se afirma expressa ou implicitamente qualquer restrição ao direito de impugnar para o caso de uso dos benefícios neles descritos.

Q - Assim, deve a aliás douta sentença recorrida ser revogada e proferido duto acórdão ordenando o prosseguimento da respectiva impugnação judicial.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso, por, em suma,

- a C.R.P. garantir o direito à tutela judicial dos direitos dos administrados (art. 268.º, n.º 4);

- este preceito é directamente aplicável, por força do disposto no art. 18.º da C.R.P.;

- a lei só pode restringir direitos deste tipo nos casos expressamente previstos na C.R.P. (art. 18.º, n.º 2), o que não acontece no caso dos autos;

- o C.P.T. admite a possibilidade de impugnação de uma liquidação cuja importância foi paga (art. 24.º);

- deve fazer-se aplicação directa daquele art. 268.º, n.º 4, considerando manter-se o direito de deduzir impugnação na hipótese de adesão ao regime do Decreto-Lei n.º 124/96, independentemente de o aderente ter ou não manifestado, no momento da adesão, não prescindir deste direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - O impugnante deu entrada a esta impugnação em 2.6.97;

2 - Em 30.1.97, aderira ao regime do DL 124/96, de 10.8 - fls. 42.

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se, tendo o recorrente aderido ao regime de regularização de dívidas fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, deve entender-se que ele carece de legitimidade para impugnar, por ter reconhecido a dívida cuja liquidação discute.

Questões com algumas semelhanças têm sido frequentemente apreciadas pelo Supremo Tribunal Administrativo relativamente a casos de pagamentos de imposições fiscais necessários para beneficiar de amnistias ou de regimes de regularização de dívidas, havendo várias decisões no sentido de que a efectivação de tais pagamentos implicar

uma aceitação do condicionalismo previsto para concessão do benefício e uma renúncia ao direito de impugnar judicialmente as respectivas liquidações.⁽¹⁾

Recentemente, porém, o Supremo Tribunal Administrativo tem decidido que, quando a impossibilidade de impugnação não resultar da própria lei que concede o benefício, a aceitação deste não obsta ao direito de impugnar.

Esta última é, presentemente, a jurisprudência maioritária. ⁽²⁾

Está nestas condições o Decreto-Lei n.º 124/96, que não faz qualquer referência a impossibilidade de impugnação.

Em abono desta última tese, que adoptamos, pode dizer-se, desde logo, que não pode sustentar-se que, em geral, a efectivação do pagamento de um imposto, implique, por presunção de qualquer tipo, uma renúncia à impugnação da respectiva liquidação, já que a própria lei prevê expressamente casos de impugnação posterior ao pagamento voluntário.

Tal acontecia, no domínio de vigência do C.P.Cl, ao prever-se mesmo o pagamento voluntário como o facto determinante do termo inicial do prazo de impugnação, nos casos de cobrança eventual (arti-

(1) Neste sentido, entre outros, podem citar-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 10-5-89, (proferido no recurso n.º 10500, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-5-91, página 611, e na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 123, página 14);

- de 14-6-1989, proferido no recurso n.º 3563, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-5-91, página 789;

- de 17-10-1990, proferido no recurso n.º 5672, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página 1074;

- de 5-6-91, proferido no recurso n.º 13715, publicado na mesma Revista, ano 127, página 14, ambos com comentário desfavorável do Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, e

- de 9-6-93 (do Pleno), proferido no recurso n.º 13087, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-10-95, página 107, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 428, página 434;

- de 9-6-1993, do Pleno proferido no recurso n.º 13478, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-10-95, página 119;

- de 22-11-1995, do Pleno, proferido no recurso n.º 17845, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-4-97, página 143;

- de 22-1-1997, proferido no recurso n.º 21084, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 463, página 389.

(2) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 22-1-1992, proferido no recurso n.º 13478, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-93, página 46, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 413, página 346;

- de 21-4-1993, proferido no recurso n.º 15579, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-4-96, página 1274;

- de 11-1-95, proferido no recurso n.º 17903, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 443, página 167, e em *Apêndice ao Diário da República* de 31-7-97, página 57;

- de 22-2-95, proferido no recurso n.º 17845, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-7-97, página 475;

- de 29-11-1995, proferido no recurso n.º 19532, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2832;

- de 24-4-1996, proferido no recurso n.º 19931;

- de 13-11-1996, proferido no recurso n.º 17873;

- de 13-11-1996, proferido no recurso n.º 20269;

- de 27-11-1996, proferido no recurso n.º 21082;

- de 12-2-1997, proferido no recurso n.º 21040;

- de 12-2-1997, proferido no recurso n.º 21155;

- de 14-5-1997, proferido no recurso n.º 21292;

- de 21-5-1997, proferido no recurso n.º 21037;

- de 21-5-1997, proferido no recurso n.º 21083;

- de 28-1-98, proferido no recurso n.º 19691; e

- de 11-2-98, proferido no recurso n.º 19690.

go 89º) e acontece também na vigência do Código de Processo Tributário, pois tal possibilidade é expressamente prevista no caso previsto no n.º 1 do artigo 155ºe, como bem nota a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, é pressuposta no seu art. 24.º.

Assim, não é de presumir, em geral, nem sequer a nível de mera presunção *juris tantum*, que o pagamento de um imposto implique uma aceitação do acto de liquidação.

Por isso, não se vê, na falta de qualquer referência legislativa nesse sentido, por que razão o mesmo acto poderia justificar uma presunção *juris et jure* de tal aceitação nos casos de leis que concedem benefícios.

Por outro lado, como acentua o Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, não se pode aceitar, por ser uma solução de evidente falta de razoabilidade e incompatível com a exigência constitucional da legalidade dos impostos, que o Estado pretenda cobrar impostos a que legalmente não tinha direito.

Finalmente, a restrição da possibilidade de impugnação sustentada por aquela anterior jurisprudência não se conforma com os princípios constitucionais do acesso aos tribunais e ao recurso contencioso, consagrados nos artigos 20º, n.º 1 e 268º, n.º 4, da Constituição, como, aliás, se nota, embora com outra perspectiva, no citado acórdão de 11-1-95.

Na verdade, como também salienta a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, qualquer restrição de direitos fundamentais ou análogos, só é admissível em casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos - artigos 17º e 18º, n.º 2, da Constituição.

Neste caso, não havendo qualquer previsão constitucional de possibilidade de restrição dos direitos de acesso aos Tribunais e de impugnação contenciosa de actos da Administração, nem havendo qualquer direito ou interesse constitucionalmente protegido que seja afectado pela possibilidade de impugnação dos actos de liquidação nos casos em que foi efectuado o pagamento voluntário, seria materialmente inconstitucional o entendimento sustentado por aquela jurisprudência dominante.

Por isso, ele seria de rejeitar, por não ser conforme à Constituição, sendo de adoptar a interpretação que mantém tal conformidade.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida que deverá ser substituída por outra em que se conheça do mérito da impugnação, se outro motivo não existir que a tal obste.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — Jorge Sousa (Relator) — Benjamin Rodrigues — Almeida Lopes. — Foi presente, Francisco Pimenta do Vale.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso: 22 441; Recorrente: BAJANCA — Vestuário, Lda;
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo
 Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do TT de 1ª instância de Braga que a julgou parte ilegítima na impugnação judicial que deduzira e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância, a impugnante Bajanca-Indústria de Vestuário, Limitada, nos autos convenientemente identificada, interpôs oportunamente recurso para este Supremo Tribunal, nos termos do art.º 167 do CPT.

Admitido o recurso e sustentada a decisão - cfr. despacho de fls. 121 - subiram os presentes autos a este STA onde o Magistrado do Ministério Público suscitou a questão prévia da competência, em razão da hierarquia, nos termos dos arts. 21 n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, uma vez que, aduz,

“Na 5ª conclusão das suas alegações (art. 22º) a Recorrente afirma um facto que o M.mo Juiz “a quo” nem estabeleceu, nem, por qualquer forma, tomou em conta na decisão recorrida, sendo certo que da sua afirmação a Recorrente pretende extrair consequências jurídicas.”

Convidadas, por despacho do Relator de fls. 125 v.º, a pronunciam-se acerca da suscitada questão, que, a proceder, determina o não conhecimento do mérito do presente recurso - cfr. art. 704 n.º 1 do CPC - apenas respondeu a ora Recorrente sustentando, em síntese e fundamentalmente, que o presente recurso versa exclusivamente matéria de direito, já que o facto que reconhece ter levado à conclusão sua opinião consubstancia “factos do conhecimento geral que não carecem de prova nem de alegação (Artº 514º do CPC)”.

É, salvaguardando a eventualidade de vir a ser outro o entendimento acolhido, pede, a final, a remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, da suscitada questão do incompetência em razão da hierarquia.

E assim porque esta, a questão prévia da competência em razão da hierarquia, integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, a verificar-se, determina a incompetência absoluta deste, é do conhecimento officioso e pode ser arguida também pelo Ministério Público, até ao trânsito em julgado da decisão da causa, precedendo sempre e por isso o seu

conhecimento o de qualquer outra matéria- cfr. arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 45º n.º 1 e 2 do CPT -.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente - FAC-TOS 1 e 2 - e considerada na aliás douta sentença ora em crise, que aqui se dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, e considerando que na conclusão 5ª artigo 22 das alegações do presente recurso a Recorrente invoca efectivamente matéria que, conceitualmente, não pode deixar de ser considerada susceptível de integrar "matéria de facto", como aliás, em última análise, vem a reconhecer.

Impõe-se, na verdade concluir, com o Magistrado do Ministério Público, que, com ela, a Recorrente suscita, invocando, factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.º, n.º 1, alínea b) e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. - à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.º

Daí que, consoantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo "ex vi" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Face ao disposto nos invocados preceitos legais, este Supremo Tribunal vem, na verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que, aferindo-se a competência do tribunal pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*", e que, para sobre tal se pronunciar e decidir, o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, os acórdãos de 04-05-94 e de 25-03-98 proferidos, respectivamente nos processos n.º 17.643 e n.º 18.858 -.

Já que esta apreciação envolve antes, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

O mesmo é dizer que o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito antes de decidida a da sua competência, pois aquela - a solução de direito - cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia efeito e nos termos dos invocados preceitos, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado e concluído que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts.

684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não só não vêm dados como provados ou assentes na impugnada decisão, nem nela foram consequentemente ponderados ou considerados, deles pretendendo extrair consequências jurídicas, importa concluir que, assim, suscita ainda questões que haverão de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa, por tribunal com poderes e competência para tanto.

Porque assim, emerge necessária e inquestionável também a conclusão de que, efectivamente, o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

Donde e também consequentemente resultar apurada a arguida incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a sufragar.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público, e, consequentemente, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (cfr. arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — *O Procurador Geral Adjunto*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Contribuição industrial. Custos de exercício. Provisões. Créditos de cobrança duvidosa. Crédito relativo a bens do activo imobilizado. Crédito derivado de transferência de bens imposta por lei.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Um crédito proveniente de transferência de bens do activo imobilizado de uma empresa não releva para efeitos de determinação do lucro tributável (art. 25.º, § 1.º, do C.C.I.).*
- 2 — *Por essa razão não pode com base em tal crédito constituir-se uma provisão relevante para a determinação do lucro tributável de Contribuição Industrial.*

- 3 — *De qualquer forma, um crédito que não deriva de qualquer actividade desenvolvida pela empresa que dele é titular, mas provém de uma transferência de bens determinada por lei, não pode ser considerado como resultante da actividade normal da empresa, para efeitos da alínea c) do art. 33.º do C.C.I.*
- 4 — *Os créditos provenientes de transferências de bens do activo imobilizado, por não relevarem para fixação do lucro tributável de Contribuição Industrial mas apenas poderem relevar a nível de mais-valias ou menos-valias (art. 1.º, n.º 2, do Código do Imposto de Mais-Valias e art. 25.º e § 1.º do Código da Contribuição Industrial), não podem servir de suporte à constituição de provisões para efeitos daquele imposto.*

Recurso: 22 501; Recorrente: EPAC - Empresa para Agroalimentação e Cereais, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Exmº Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - EPAC - EMPRESA PÚBLICA DE ABASTECIMENTO DE CEREAIS actualmente EMPRESA PARA AGROALIMENTAÇÃO E CEREAIS, S.A., impugnou judicialmente a liquidação adicional de Contribuição Industrial relativa ao exercício de 1987.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou procedente a impugnação, anulando o acto impugnado.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que, por acórdão de 28-6-94, revogou a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, na parte respeitante ao crédito sobre a SILOPOR, mantendo-a quanto ao crédito sobre o Fundo de Abastecimento.

Deste acórdão foram interpostos recursos para o Supremo Tribunal Administrativo pela impugnante e pela Fazenda Pública.

Este Tribunal, por acórdão de 30-4-97, negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e anulou o acórdão recorrido na parte relativa ao recurso interposto pela EPAC.

Pelo Tribunal Central Administrativo, em 21-10-97, foi proferido acórdão em que se revogou a decisão da 1ª instância na parte relativa ao crédito da EPAC sobre a SILOPOR - EMPRESA DE SILOS PORTUÁRIOS, S.A., julgando a impugnação, nessa parte, improcedente.

É deste acórdão que vem interposto pela impugnante o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, em que foram apresentadas alegações com as seguintes conclusões:

1.º *Ao decidir que a transferência de bens não constitui uma actividade normal da EPAC, e por isso não pode dar origem a provisão, o acórdão de que se recorre violou a alínea c) do n.º 1 do art.º 33.º do Cód. Cont. Industrial.*

2.º *Na verdade, os créditos decorrentes da venda de activo imobilizado estão abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do art.º 33.º do Cód. Cont. Industrial;*

3.º *A cisão da EPAC, que deu lugar à criação da SILOPOR, S.A., pelo Decreto-Lei n.º 293 A/86, de 12 de Setembro, fez nascer a favor da EPAC um crédito sobre a SILOPOR, S.A., revestindo assim a estrutura e a função económica de uma venda de imobilizado;*

4.º - Pelo que o crédito decorrente daquela cisão deverá considerar-se um crédito resultante da actividade normal da empresa para efeitos da alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do Cód. Cont. Industrial;

5.º - Em consequência foi legal o comportamento da EPAC de integrar aquele crédito no montante dos créditos de cobrança duvidosa para efeitos de constituição de provisão permitida pela alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do Cód. Cont. Industrial.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido e que se julgue procedente a impugnação.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegação em que conclui da seguinte forma:

1.º - A recorrente faz grave confusão entre "objectivo" e "objecto social".

2.º - É a realização do objecto social que define a "actividade normal" da empresa.

3.º - Na actividade normal da recorrente não se inclui a venda de partes do activo imobilizado.

4.º - O conceito de actividade normal, no caso presente, é o que releva para efeitos de incidência da Contribuição Industrial, como resulta das disposições combinadas dos arts. 1.º, 22.º e 23.º do CCI.

5.º - Assim os créditos decorrentes da venda do activo imobilizado não podem considerar-se abrangidos pelo disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do Código da Contribuição Industrial.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido não merecer provimento por, em suma, o crédito da impugnante sobre a SILOPOR não ser resultante da actividade normal da impugnante por ser resultado de cisão determinada por diploma legal (Decreto-Lei n.º 293-A/96, de 12 de Agosto).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2.ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) A impugnante, encontra-se colectada na repartição de mas do 15.º Bairro Fiscal da Lisboa, pelo sistema do Grupo A, de contribuição industrial.

b) Em face da análise interna da declaração M12 foram efectuadas correcções: a crescer no valor de 549.108.616\$00 - vide mapa de apuramento Mod. 27-G junto aos autos a fls. 42.

c) Em consequência dos factos referidos em b), o lucro tributável corrigido passou a ser de 1.470.478.160\$00, o que originou uma liquidação adicional de contribuição industrial, imposto extraordinário sobre lucros e respectivos juros compensatórios, tudo no valor da 237.851.464\$00 - vide doc. da fls. 9.

d) De entre as correcções efectuadas pela Administração Fiscal acrescidas à matéria colectável, uma respeita ao crédito sobre a SILOPOR SA, no montante da 7.639.830.799\$00, relativo à transferência de património de EPAC para aquela sociedade, em consequência do disposto no n.º 7 do art. 2.º do D.L. n.º 293-A/86 da 12-09.»

e) A não aceitação por parte da AF da verba referida na alínea d), como provisão, nos termos da alínea c) do art. 33.º do CCI, deveu-se ao facto de a mesma não ter sido considerada, crédito da actividade normal da empresa) - vide mapa de apuramento mod. 27G, justo aos autos a fls. 42 e 10.

f) A EPAC, aqui impugnante, foi criada pelo D.L. n.º 663/76 de 04-08 e competia-lhe:

- dar concretização às medidas definidas pelo Governo relativamente à regulamentação do mercado de cereais e sementes;

- contribuir para a regularização e abastecimento do mercado interno da cereais e sementes (cf art. 4.º do citado D. L.).

g) A EPAC iniciou a sua actividade em 1-2-77 (cf. D. L. n.º 551 /77 de 31-12).

h) - A SILOPOR SA foi criada pelo D.L. n.º 293-A/86, de 12-09, e resultou de uma cisão operada na EPAC, com vista à criação de uma empresa que se ocupasse da exploração dos silos portuários do continente (cf. seu preâmbulo).

i) - Para a constituição da SILOPOR SA, foi cindido o património da EPAC, destacando-se dela o acervo de bens indispensáveis, conforme melhor consta do art.º 2.º do citado D.L. n.º 293-A/86.

j) O valor dos bens referidos nos nas 1 a 2 do citado art.º 2.º terminais e armazéns portuários, incluindo os equipamentos, instalações e materiais afectos à actividade da EPAC, naqueles locais, deduzido da soma da importância do capital social destacado da EPAC, mais a importância dos financiamentos aludidos no n.º 5, que transitaram para a património da SILOPOR, constituem o crédito referido na alínea d), supra.

3 - A única questão que é objecto do presente recurso é a de saber se o crédito que a recorrente detinha sobre a SILOPOR, no final do exercício de 1987, podia servir de base a constituição de provisão, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 33.º do Código da Contribuição Industrial.

A Contribuição Industrial incidia sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade, embora accidental, de natureza comercial ou industrial (art. 1.º do Código da Contribuição Industrial).

O lucro a considerar para estes efeitos consistia na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos (art. 22.º do C.C.I.).

Os custos ou perdas a ter em conta eram os que dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tinham tornado indispensáveis suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora (art. 26.º do C.C.I.).

Entre estes custos admissíveis, o n.º 8.º deste artigo 26.º incluía as provisões, especificando-se no art. 33.º as que podiam ser consideradas para este efeito.

Na alínea c) deste art. 33.º previa-se a possibilidade de serem consideradas como custos as provisões que «tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa, calculadas em função da soma dos créditos resultantes da actividade normal da empresa».

O crédito da impugnante sobre a SILOPOR não resultou de que actividade que aquela tivesse levado a cabo, resultando antes directamente da lei, que o prevê como consequência da criação da SILOPOR e da passagem de alguns bens do activo imobilizado da impugnante, relacionados com a actividade portuária, para este nova empresa (art. 2.º, n.ºs 1, 2, e 4, do Decreto-Lei n.º 293-A/86, de 12 de Setembro).

Não houve sequer, assim, uma actividade da impugnante na origem deste crédito, designadamente a venda de que aquela fala nas alegações de recurso, o que, desde logo, coloca a situação em apreço fora do âmbito de aplicação da alínea c) do referido art. 33.º do C.C.I., pois nele se referem apenas os créditos resultantes de actividades da empresa.

Para além disso, a referência a «actividade normal da empresa» tem de ser interpretada à luz da função que as provisões têm no contexto da Contribuição Industrial.

A admissibilidade das provisões tem a ver com a determinação dos custos relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável.

Assim, só pode compreender-se a admissibilidade de provisões relativamente a créditos cuja cobrança ou não cobrança possa reflectir-se no lucro tributável.

Como resulta do art. 25.º do C. C.I. as mais-valias e as menos-valias não contam para determinação do lucro tributável e consideram-se como mais-valias ou menos-valias os proveitos ou ganhos realizados e as perdas sofridas mediante transmissão onerosa qualquer que seja o título por que se opere em elementos do activo immobilizado.

No caso, a transferência de bens operou-se apenas em bens do património imobiliário da impugnante (art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 293-A/86) e, por isso, aos proveitos ou ganhos ou perdas resultantes desta transferência seriam considerados como mais-valias ou menos-valias, não contando, consequentemente, para a determinação do lucro tributável.

Tal transferência apenas poderia relevar para efeitos de Imposto de Mais-Valias, como resulta do art. 1.º, n.º 2, do Código do Imposto de Mais-Valias e do art. 25.º e § 1.º do Código da Contribuição Industrial.

Assim, se a própria cobrança ou não do crédito derivado de tal transferência de bens do activo immobilizado não tinha qualquer reflexo a nível do lucro tributável de Contribuição Industrial (art. 25.º do Código da Contribuição Industrial), não se compreenderia que as meras dúvidas sobre a possibilidade da sua cobrança pudessem relevar para a determinação daquele lucro.

Nestes termos, é de concluir que os créditos provenientes de transferências de bens do activo immobilizado por não relevarem para fixação do lucro tributável, não podem servir de suporte à constituição de provisões.

Por isso, tem de considerar-se correcta a posição assumida no acórdão recorrido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Contra-ordenação. Requisitos de aplicação das coimas. Descrição dos factos. Remissão para o auto de notícia. Circunstâncias acessórias.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é nula a decisão de aplicação de coimas que descreve sumariamente os factos integradores das infracções por que houve condenação, embora não tivesse indicado expressamente a sujeição passiva da arguida ao regime

normal do IVA, nem o tempo e lugar em que a declaração em falta devesse ter sido apresentada (sendo indicado o período a que se reporta a declaração em falta).

Recurso: 22 636; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: BL e C - Auditores e Consultores, L^{da} e Fazenda Pública; Relator: Exm^o. Cons^o. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Lisboa que anulou o despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa que havia aplicado à arguida BL e C Auditores e Consultores, L^{da} a coima de 500 000\$00 por infracção do art 29^o/2 e 9 do RJFNA, veio da mesma recorrer à Exmo. Magistrado do M^o P^o naquele tribunal, concluindo a sustentar que o despacho administrativo anulado contém todos os elementos típicos da infracção e os circunstancialismos de tempo e lugar em que a conduta penalmente desvalorada tivera lugar, na medida em que remete para o auto de notícia e este encerra a descrição fáctica correspondente.

Cumpra apreciar, em atenção os seguintes factos, dados como provados:

1) A decisão da aplicação da coima nenhuma referência faz à circunstância de o arguido estar registado como sujeito passivo de IVA, nem ao regime de periodicidade da respectiva desp. de fls. 12;

2) Tal decisão também não indica quaisquer circunstâncias de tempo ou lugar do cometimento da infracção - desp. de fls. 12;

3) A mesma decisão data de 12 de Novembro de 1996 e aplicou a coima de 500 000\$00, com fundamento na circunstância de a arguida «ter apresentado a declaração periódica de IVA fora do prazo legal, sem meio de pagamento, referente ao período 9504» - fls. 12.

Perante a comprovação de que a decisão administrativa que aplicou a coima não menciona as ditas referências, sobra para apreciação se a remissão para os «factos constantes do auto de notícia de fls. 12», onde se indicam tais elementos, satisfaz o requisito legal da al. b) do n^o 1 do art 212^o do CPT - a «descrição sumária dos factos» subsumíveis ao tipo legal de infracção prevista na al. a) do n^o 1 do art. 40^o e n^o 1 do art. 26^o do CIVA e punida nos n^{os} 2 e 9 do art. 29^o do RJFNA..

Diga-se que a letra da lei, ao referir que a “decisão que aplica a coima conterà (...) a descrição sumária dos factos” (art. 212^o/1/b) do CPT), aponta para a expressão directa dos factos integradores da infracção na própria decisão, que não para a substituição daquela pela remissão para peças do processo, como, aliás, pretende o Rte.

O que se harmoniza com a função da referida indicação, que importando à fundamentação de facto do acto, visa impor ao órgão decisor a necessária verificação dos factos e o controlo crítico da lógica jurídica que enforma a decisão, ao mesmo tempo que a respectiva notificação da decisão, ao conter os “termos da decisão” (art. 212^o/2), facilita ao destinatário a adopção da via do pagamento da coima ou da via de recurso.(cf. Ac. deste tribunal de 18.2.98, rec. 22 216).

Todavia, no caso presente, em que vem descrita no acto a conduta punível da arguida e o período a que se reporta a falta tempestiva da declaração periódica de IVA, somente faltando as indicações circunstanciais referidas, é de considerar satisfeito o questionado requisito legal.

Com efeito, a sujeição passiva da arguida ao regime normal do IVA depreende-se da existência do comportamento imputado e a falta das

indicações das circunstâncias de tempo e lugar em que a declaração deveria ter sido apresentada não se oferece como impeditiva da satisfação das acima aludidas finalidades, tendo em conta ter sido indicado o período a que se reporta a declaração não apresentada em tempo.

Por tudo, afigura-se como não ajustada, *in casu* a interpretação que a sentença recorrida faz à norma que exige a indicação dos factos da decisão punitiva, porquanto estes estão no acto de forma satisfatória, o que implica não ser de reconhecer a nulidade nela verificada.

Temos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a decisão recorrida, prosseguindo os autos seus termos no tribunal recorrido. Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator)
Benjamin Rodrigues — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Junho de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT -.*
- II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.*

Recurso: 22 651; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Antónia Carlota Sousa; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás doutra sentença proferida pelo TT de 1ª instância do Porto, 2º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedentes os embargos deduzidos por Antónia Carlota de Sousa à execução fiscal n.º 1767/96/1001175 a correr trâmites pela Repartição de Finanças de Baião, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Fazenda Pública, pugnando pela revogação do decidido que, sustenta, integra violação do disposto no art. 319º n.º 1 do CPT e arts. 2º n.º 1 al. a) e m) e 5º n.º 1 do CRComercial.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 66 a 72, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais -.

Também atempadamente, contra-alegou a embargante e ora Recorrida sufragando o entendimento acolhido na sindicada sentença, cuja manutenção reclama, por, em seu entender, nela se ter operado adequada subsunção da matéria de facto apurada ao direito aplicável.

Neste Supremo Tribunal Administrativo já o Magistrado do Ministério Público, no duto parecer que subscreveu a fls. 79, suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21^o n.º 4, 32^o n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, por, em seu esclarecido entender, o presente recurso jurisdiccional não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões 2^a e 6^a da respectiva alegação a Recorrente, *“...afirma facto que o M.mo Juiz “a quo” nem estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida, e do qual pretende extrair consequências jurídicas: a embargante não registou a aquisição do imóvel antes do registo da penhora”*.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Ouvida a Recorrente Fazenda Pública acerca da “questão prévia” assim suscitada - cfr. despacho do Relator de fls. 80 -, nada por ela foi aduzido ou requerido.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir, desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da competência hierárquica deste STA para o conhecimento do objecto do presente recurso.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, já que se verifica ocorrer o facto-circunstância invocado pelo Magistrado do Ministério Público.

Na verdade, nas 2^a e 6^a conclusões do seu recurso a ora Recorrente invoca matéria de facto que não só não foi estabelecida ou fixada na sindicada decisão como nela não foi levada em conta ou considerada - cfr. os factos materiais da causa fixados na decisão impugnada a fls. 63 v.º e 64 dos autos que, por economia processual, aqui se dão por reproduzidos -.

Assim e uma vez que com aquela invocação a Recorrente pretende que dela sejam extraídas consequências jurídicas porventura adequadas à revogação do decidido, importa concluir pela procedência da questão suscitada.

Já que, porque assim, o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

E, consequentemente, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Pelo exposto, fazendo apelo à filosofia subjacente ao disposto no art. 705^o n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

De harmonia com o disposto nos invocados arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto.

Acordam em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Magistrado do Ministério Público junto deste STA e, consequente-

mente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 8 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*, Procurador Geral.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Impugnação judicial. Sisa. Avaliação de prédios.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nas avaliações de prédios, para efeitos de sisa, deve ter-se em conta o estado em que eles se encontravam à data da transmissão e não à data da 1.ª ou 2.ª avaliação;*
- II — Resultando duma 2.ª avaliação não se ter atendido àquele primeiro momento, apenas se referindo, expressamente, o bom estado de conservação do prédio à data da avaliação, enferma aquele acto de ilegalidade, conducente à sua anulação.*

Recurso n.º 16.572 em que é recorrente Fazenda Pública e recorridos Ministério Público e Manuel F. Monteiro e Filho - Rep. e Com. Ld.º e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons. Dr. Coelho Dias.

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

1. A F.ª P.ª, inconformada com a sentença de fls. 50, na qual se julgou procedente a impugnação deduzida por Manuel F. Monteiro e Filho - Representações e Comércio, Ld.ª, com sede em Lisboa, contra a 2.ª avaliação do seu prédio sito na Rua Alfredo da Silva, Portela de Carnaxide, efectuada pela 3.ª Repartição de Finanças de Oeiras, daquela decisão veio recorrer para este S.T.A., assim concluída a alegação de recurso:

“ A douda sentença de que se recorre deve ser revogada por contrario o disposto no art.º 97º da C.M.S.I.S.S.D.”.

1.1 O Ex.mo Magistrado do Ministério, junto do Tribunal recorrido, alegou, opinando assistir razão à recorrente, tendo a recorrida contra-alegado, a sustentar dever manter-se a sentença recorrida.

1.2 Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vem fixada naquela sentença, a seguinte facticidade:

a) Em 05-12-86, a impugnante efectuou o pagamento da importância de 3.500.000\$00, na Repartição de Finanças de Alégs, pela compra que pretendia fazer a Figuiha e Vaz Ld.ª, pelo preço de 35.000.000\$000, de um edificio fabril sito na Rua Alfredo da Silva,

Portela de Carnaxide, inscrito na matriz art.º n.º 3535 (cfr. doc. fls. 10 e informação de fls.37).

b) O referido prédio veio a ser adquirido pela impugnante por escritura pública de 05-12-86, constante da mesma o referido preço (doc. fls. 12 a 15).

c) Em 17-03-87 foi prestada, pelos serviços de fiscalização, a informação, cuja fotocópia se encontra junta a fls. 26 e que aqui se dá por reproduzida, remetida pelo chefe de repartição de finanças à Direcção de Finanças, para efeitos do art.º 57º da CSISSD, pelo ofício de 27-03-87, cuja fotocópia se encontra junta a fls.27 e aqui também se dá por reproduzida.

d) Por despacho de 03-04-87, foi autorizada, pelo director distrital de finanças, a avaliação do prédio identificado em a), nos termos do art.º 57º da CSISSD, autorização que foi comunicada ao chefe da referida repartição de finanças, pelo ofício de 13-04-87, recebida em 15-04-87, cuja fotocópia se encontra a fls. 28 e aqui se dá por reproduzida.

e) A impugnante foi notificada da referida autorização, por carta registada com aviso de recepção, assinado em 22-04-87 (cfr. fls. 29 destes autos e processo de avaliação em apenso).

f) A avaliação teve lugar em 25-02-88, tendo a comissão atribuído ao prédio, por unanimidade, o valor de 63.000.000\$00, conforme termo da avaliação, cuja fotocópia se encontra a fls. 30 e 31 e aqui se dá por reproduzida.

g) A impugnante foi notificada do resultado da avaliação, nos termos e para os efeitos dos art.ºs 96 e 97 da CSISSD ou para pagar a sisa adicional liquidada no montante de 2.800.000\$00 e imposto de selo de 140.000\$00, por carta registada com aviso de recepção, que se mostra assinado em 24.02.88 (cfr. fls. 32 e apenso).

h) A impugnante requereu em 01-03-88, 2.ª avaliação do imóvel, a qual teve lugar em 07-11-88, tendo sido mantido o valor anteriormente atribuído de 63.000.000\$00, agora por maioria, como melhor consta do termo de avaliação, cuja fotocópia se encontra a fls. 35 e 36 dos autos e aqui se dá por integralmente reproduzida.

i) A impugnante foi notificada do resultado da 2.ª avaliação, por carta registada, cujo AR se mostra assinado em 11-11-88 (cfr. apenso).

j) A presente impugnação foi apresentada em 18-11-88.

l) O prédio avaliado encontrava-se, à data da sua aquisição pelo impugnante, em mau estado de conservação necessitando de obras de beneficiação que, após a aquisição foram efectuadas por aquele (depoimento de fls. 41 e 42)''

2.1 - Face a esta factualidade, apreciou a M.ma Juíza os fundamentos invocados pela impugnante para obter a pretendida anulação da avaliação, negando relevância aos quatro primeiros, mas reconhecendo razão àquela quanto ao último ou seja no tocante a não ter sido considerada, na avaliação, a situação do prédio à data da transmissão, contrariamente ao determinado nos art.ºs 19º e 94º, § 2º do referido diploma, o que constituiria preterição de formalidade legal essencial, justificativa da anulação do acto tributário impugnado, nos termos do art.º 97º § único da CSISA, assim dando procedência à impugnação, com anulação desse acto.

2.2 - Vejamos, pois, se procedem as críticas da recorrente a tal decisão.

Ora, como bem acentua a M.ma Juíza na sentença recorrida, do termo de avaliação de fls. 33/36 consta, para além doutras características do prédio avaliado, que este se encontrava em bom estado de

conservação, à data dessa avaliação, não se fazendo qualquer apreciação quanto ao estado desse prédio à data da transmissão, muito embora o louvado da parte tivesse discordado do valor atribuído, chamando a atenção para o estado de degradação em que estaria o prédio naquela data.

Apreciação essa que se impunha, para além do mais, porquanto a 2.ª avaliação fora requerida, precisamente, com o fundamento de que na primeira não se havia atendido a esse mau estado do prédio à data da transmissão.

Mau estado que, conforme consta do probatório, alínea l), supra transcrita, se deu como provado, bem como a realização de obras de beneficiação, pela impugnante, após a aquisição do referido prédio.

E o facto de o louvado da Fazenda Nacional, com o acordo do louvado de “desempate”, ter mantido o valor atribuído na 1.ª avaliação, de cujo termo consta que o mesmo era reportado à data da transmissão, não assume relevância, dado que as avaliações são autónomas e cada uma delas deve obedecer aos preceitos legais aplicáveis.

E nos termos dos art.ºs 19.º e 94.º, § 2.º, do CIMSISDD, a avaliação tinha de ter em conta as condições em que o prédio se encontrava à data da transmissão, não constando do respectivo termo que assim se tivesse procedido, antes resultando do mesmo que se atendeu, apenas, ao estado do prédio à data da avaliação, com violação daquelas normas, determinante de ilegalidade desse acto, conforme bem se decidiu na decisão recorrida (cfr. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, “CIMSISDD Anot. e Coment.”, págs. 637 e seguintes, nomeadamente nota 1.2 págs. 645).

Dúvidas não restam, pois, quanto a carecer de razão a F.ª P.ª recorrente, devendo manter-se, na ordem jurídica, a sentença recorrida.

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

Sem custas (art.º 2.º da tabela).

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *António José Pimpão*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Tratado de Roma — Art.ºs 95.º, 9.º e 12.º. Iroma. Taxa dos ruminantes e taxa de comercialização (reserva de Lei) Encargo de efeito equivalente.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Desde que os DLs 240/82, de 22 de Junho, e 343/86, de 9 de Outubro, foram aprovados pelo Governo no uso de uma autorização legislativa concedida pela Assembleia da República (art.º 58.º da Lei n.º 40/81, de 31 de Dezembro, e art.º 72.º da Lei n.º 9/86, de 30 de Abril), é indiferente a qualificação como imposto ou como taxa da receita por eles criada, pois sempre a mesma respeita a reserva de lei formal;

- II — Nos termos dos artigos 9º a 16º do Tratado de Roma, devem ser eliminados, nas trocas comerciais entre os Estados-membros, todos os direitos aduaneiros, bem como os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros;
- III — Constituem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros todas as imposições pecuniárias, unilateralmente impostas por um Estado-membro, que incidam sobre as mercadorias pela circunstância da passagem pela fronteira, isto é, afectando os produtos importados com exclusão dos produtos nacionais idênticos ou similares, ou os produtos exportados, com exclusão dos destinados à comercialização interna;
- IV — Para efeitos da 6ª Directiva IVA, impostos sobre o volume de negócios são impostos indirectos, sobre o consumo, incidentes no acto de venda de mercadorias ou da sua importação.
- V — A determinação do sujeito activo do imposto não faz parte da reserva de lei;
- VI — A receita criada pelos Decretos-Leis nºs 240/82, de 22 de Junho, e 343/86, de 9 de Outubro, destinava-se a proteger a produção nacional;
- VII — Se essa receita era restituída integralmente aos produtores nacionais, a receita resultante da tributação dos produtos dos restantes Estados-membros configura-se como um encargo de efeito equivalente a direitos aduaneiros;
- VIII — Se a restituição à produção nacional fosse apenas parcial, estávamos perante uma imposição interna discriminatória, proibida pelo artigo 95º do Tratado da Comunidade Europeia;
- IX — Para se saber se a compensação aos produtos nacionais foi integral ou parcial tem de se fazer averiguações sobre a matéria de facto;
- X — Só se pode fazer ampliação da matéria de facto se essa matéria tiver sido alegada pelas partes;
- XI — Mas se a aplicação resultar de decisão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, as jurisdições nacionais devem-lhe obediência;
- XII — O artigo 95º do Tratado da Comunidade Europeia, assim como os seus artigos 9º e 12º, são directamente aplicáveis nos Estados-membros, pelo que os cidadãos podem invocar essas disposições em juízo, devendo os tribunais nacionais reconhecer os direitos que delas resultam para os particulares.

Recurso n.º 20.004; Recorrente: FRICARNES, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Almeida Lopes

1º Relatório

Com fundamento no facto de a quantia exequenda ser imposto a não taxa, no facto de o diploma que dá suporte ao título executivo ser inconstitucional, no facto de ter sido extinto o sujeito activo da relação de impostos e no facto de ser ilegal a liquidação, a executada FRICARNES, S A, com sede ao Km 14 da Estrada Nacional 249, em Mem Martins, Sintra, deduziu oposição à execução fiscal que contra

si foi instaurada pelo IROMA, para cobrança, coerciva da taxa de ruminantes e da taxa de comercialização.

Por sentença de fls. 34 a 48, no M^o Juiz do 4^o Juízo do Tribunal Tributário da 1^a Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente, pois entendeu que não se verificavam a ilegalidades indicadas pela oponente.

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

1. É pacífico o entendimento de que a distinção entre imposto e taxa é a existência ou não de uma contraprestação por parte do sujeito activo da relação (carácter unilateral no primeiro e bilateral na segunda).

2. No caso em apreço estamos perante verdadeiros impostos. Já que não existe qualquer correlação entre pagamentos e benefício.

3. Tendo as "taxas" de comercialização e dos ruminantes como sujeito activo a J.N.P.P. e sendo esta extinta por diploma do Governo, que em simultâneo criou o IROMA, não podia transferir para este a relação jurídica do imposto por não ter competência orgânica para tal.

4. No que se refere à "taxa" da peste suína, esta foi criada pelo DL n.º 44158 de 17 de Janeiro de 1962 no uso de competência própria do Governo face à Constituição então vigente.

5. Todavia, para que tal fosse legal, necessário se tornava que tais impostos não fossem estabelecidos por tempo indeterminado ou que não ultrapassassem uma gerência.

6. No caso vertente trata-se de imposto por tempo indeterminado e para tanto basta atentar na data da sua criação.

7. Já então o Governo carecia de autorização legislativa para criar impostos por tempo indeterminado.

8. Não sendo esse o caso, era já face ao disposto no artº 8º da Constituição de 1933, direito dos cidadãos recusar-se ao pagamento de impostos criados à volta da lei.

9. Face à Constituição de 1976 e posteriores revisões vigora entre nós o princípio da reserva de lei formal, segundo o qual os impostos devem ser criados através de diploma legislativo emanado da Assembleia da República ou com autorização sua (artºs 106º e 168º da CRP).

10. Nos tributos em causa, sendo irrelevante que o legislador tenha apelidado as taxas, o executivo não estava autorizado e que daí que nunca poderia, à luz dos preceitos constitucionais, criar ou substituir qualquer dos sujeitos — activo ou passivo dos impostos.

11. As "taxas" em apreço correspondem a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e como tal incompatível a sua existência com o Direito Comunitário

12. Pela adesão de Portugal à C. E. E com a entrada em vigor do IVA, deixou de ser possível a aplicação de outro imposto (ainda que com nome diferente) às transacções comerciais.

13. O Estado Português aderiu voluntariamente à C. E., não lhe sendo possível afastar unilateralmente as regras que não lhe convêm.

14. Acresce ainda que, como consequência do primado do Direito Comunitário sobre o Direito Interno, as normas deste tornam-se materialmente inconstitucionais quando vão contra aquele (artºs 8º e 277º nº 1 da CRP).

15. Verifica-se assim ter havido clara violação, tanto do Direito Interno, designadamente dos artºs, 106º, 168º, 8º 277º e 293º da CRP, como do Direito Comunitário, nomeadamente o artº 33º da 6ª

Directiva, art^{os} 9º e 12º do Tratado de Roma e ainda o artº 193º do Acto de Adesão.

16. Consequentemente não existe título que fundamente a execução à qual a ora recorrente se opôs.

A Fazenda contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual a quantia exequenda tem a natureza de imposto, não é inconstitucional a transferência da receita da Junta Nacional dos Produtos Pecuários para o IROMA, não há inconstitucionalidade orgânica desse imposto pelo facto de ter sido criado na vigência da Constituição de 1933, mas que se deve fazer um reenvio prejudicial ao Tribunal das Comunidades pelo facto de esse imposto poder ser contrário ao direito comunitário.

Corridos os vistos cumpre decidir as questões de inconstitucionalidade e de direito comunitário postas pela recorrente, sendo certo que a 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

A) Foi pelo IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, instaurada contra a Fricarnes, S.A., a execução a que coube o nº 103784.6/93 da 2ª RF de Sintra, para cobrança da quantia de Esc. 567.415\$00, referente a taxas que lhe foram liquidadas ao abrigo do disposto nos DL nº 240/82, de 22/6 e nº 343/86, de 9/10 e a portes do correio, referentes a Setembro de 1992.

B) A executada foi citada para os termos da execução em 22/6/93.

2º Fundamentos

Como a recorrente diz no artº 1 da oposição, o que está em causa é a quantia liquidada pelo IROMA à recorrente da taxa dos ruminantes e da taxa de comercialização, a que se refere o documento de fl. 7. Esse documento de liquidação refere-se ao movimento do mês de Setembro de 1992 e tem a seguinte descrição: TX. IMP. S/CARNE BOV. — TX. RU. Incidiu sobre o peso líquido de 63012,5, à taxa de 9\$00, o que deu um total de 567.112\$50. Estas taxas de ruminantes e de comercialização foram criadas pelos DLs 240/82, de 22 de Junho, e 343/86, de 9 de Outubro. Não está em causa a taxa de paste suína, criada pelo DL 44 158, de 17.1.1952.

Diz a recorrente que terá havido violação do disposto nos art^{os} 106º, nº 2, e 168º, nº 1, al. i), da Constituição, pois não estamos em face de taxas mas de verdadeiros impostos.

Ora, como muito bem disse o Mº Juiz de 1ª instância, foi ao abrigo das autorizações conferidas no artº 58º da Lei nº 40/81, de 31 de Dezembro, e do artº 72º da Lei nº 9/86, de 30 de Abril, que tais taxas foram criadas. Com efeito, o Governo foi autorizado pela Assembleia da República a “criar ou rever as receitas a favor dos Organismos de Coordenação Económica ou dos que resultaram da sua reestruturação e a estabelecer a incidência, as isenções, as taxas, as garantias, as penalidades e o regime de cobrança das mesmas”.

Assim, mesmo que a dívida exequenda seja um verdadeiro imposto, e não uma taxa, o certo é que o Governo tinha credencial parlamentar válida para criar este imposto. Por isso, não se verifica esta inconstitucionalidade.

Outro fundamento da oposição foi o facto de o Governo ter alterado as garantias dos contribuintes, quando a competência para o efeito é da Assembleia da República. Diz a recorrente que ficou privada do direito de impugnar judicialmente a liquidação, pelo que só pela oposição podia reagir.

Mas não tem razão. Nos termos do artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF, para os tribunais tributários de 1ª instância cabia recurso contra os actos de liquidação de receitas tributárias (impostos ou taxas) estaduais, regionais, locais ou parafiscais.

Por isso, se estivermos em face de um imposto parafiscal (ou se estivermos em face de uma verdadeira taxa) os contribuintes têm sempre aberta a via judiciária por meio de uma impugnação judicial ou recurso do acto de liquidação. E têm 90 dias para o efeito, contados do termo do prazo para o pagamento voluntário (artº 123º, nº 1, al. a), do Código de Processo Tributário).

Como a liquidação tem a data de 2.12.1992 e a oposição deu entrada em 13.7.93, o que se verifica foi que a recorrente deixou passar o prazo legal para impugnar e só se lembrou de ir à via judiciária em sede de execução fiscal. Foi tarde e pelo meio impróprio.

Por estas razões não se verifica o vício da inexistência do título, pois também se não verifica a inconstitucionalidade apontada.

A terceira questão do direito posta pela recorrente prende-se com a inexistência do imposto, pelo facto de ter sido criado a favor da Junta Nacional dos Produtos Pecuários, a qual foi extinta, pelo que o imposto também se extinguiu, não passando para a titularidade do IROMA que sucedeu à JNPP:

Não tem razão a recorrente. A extinção da JNPP e a criação do IROMA nada têm a ver com a incidência do imposto criado. Este incide sobre certos factos ou certas manifestações de capacidade contributiva, as quais, uma vez verificadas, dão lugar ao imposto. Nos termos do artº 13º do DL 15/87, de 9 de Janeiro, o IROMA sucedeu nos direitos da JNPP.

Por outro lado, a titularidade do tributo não faz parte dos elementos essenciais do imposto que estão sujeitos a reserva da lei (artº 106º, nº 2, da Constituição).

Nos termos do artº 103º, nº 2, conjugado com o artº 165º, nº al. i), da Constituição da República revista em 1997, apenas são reserva de lei os seguintes elementos essenciais dos tributos: INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS, SUA TAXA, OS BENEFÍCIOS FISCAIS, AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES E (agora) O REGIME GERAL DAS TAXAS E DEMAIS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS A FAVOR DAS ENTIDADES PÚBLICAS.

A reserva de lei corresponde aos elementos essenciais referidos no artº 103º, nº 2, da CR. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do TC nº 1203/96, publicado na I Série do DR de 24.1.97. A reserva abrange as taxas para os organismos de coordenação económica, como são as receitas sub judicio (acórdão do TC nº 1239/96, publicado na II S. do DR de 28.1.97). E que estas taxas são verdadeiros impostos. O nomen juris não importa.

Mas o que é a incidência?

O Prof. TEIXEIRA RIBEIRO escreveu que o princípio da legalidade dos impostos CONSISTE EM PERTENCER À LEI — A LEI FORMAL — O ESTABELECIMENTO DOS IMPOSTOS, POIS SÓ POR LEI OS IMPOSTOS PODEM SER CRIADOS (cfr. Os Princípios constitucionais da fiscoalidade portuguesa in Boletim da Faculdade de Direito, vol. XLII, pág. 226). Logo, fazer incidir é estabelecer ou criar impostos. E diz o mestre que nos termos do artº 106º (agora, 103º) da CR, A CRIAÇÃO DE IMPOSTOS CONSISTE NA DETERMINAÇÃO DA SUA INCIDÊNCIA, DA SUA TAXA, DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES (cfr. Revista de Legislação e de Jurisprudência, nº 3739, pág.

304). Mas na RLJ n.º 3824, pág. 347, escreveu: PARA EFEITOS, PORTANTO, da alínea i) do artº 168º da CONSTITUIÇÃO, HÁ QUE DISTINGUIR A DEFINIÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL, QUE PERTENCE À INCIDÊNCIA (INCIDÊNCIA REAL), DOS PROCESSOS POR QUE O FISCO A CONHCE. SÓ A DEFINIÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL É QUE TEM DE SER OBJECTO DE LEI DA ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA OU DECRETO-LEI AUTORIZADO; A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL, ESSA, PODE SER MATÉRIA DE DECRETO-LEI NÃO AUTORIZADO.

Deste modo, podemos concluir que incidência é a definição da matéria colectável (incidência real) e das pessoas que têm de pagar o imposto (incidência pessoal). Não parece estar aqui abrangida a determinação do sujeito activo da relação de imposto.

No mesmo sentido podemos ver o Prof. LEITE DE CAMPOS quando fala na reserva absoluta de lei como exigência de que a lei contenha a descrição dos pressupostos de facto (previsão), bem como a descrição exaustiva das suas consequências (estatuição) — cfr. Direito Tributário, 1997, pág. 101.

Para terminar, basta recordar ainda a opinião do Prof. ALBERTO XAVIER, para quem a incidência é a aceção normativa do facto tributário, a realidade prevista norma tributária e sobre a qual esta “incide”: é a descrição legal do facto tributário, correspondendo assim mais de perto aos conceitos de “*tatbestand*” e “*fattispecie*” (cfr. Manual de Direito Fiscal, 1974, pág. 248).

Nos termos do artº 9º do Código de Processo tributário, SÃO SUJEITOS ACTIVOS DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS O ESTADO E OUTRAS ENTIDADES PÚBLICAS A QUEM A LEI ATRIBUA ESSA QUALIDADE.

Em anotação a esta norma, os Drs. ALFREDO DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO escreveram que A DEFINIÇÃO DO SUJEITO ACTIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA É FEITA PELA LEI QUE CRIA O IMPOSTO, QUE PODE ATRIBUIR ESSA QUALIDADE AO ESTADO OU A OUTRAS ENTIDADES PÚBLICAS. Mas se estes fiscalistas quiseram dizer que a definição dos sujeito activo da relação de imposto está sujeita às mesmas exigências da criação dos impostos, então temos de dizer que estão no mau caminho jurídico. De igual modo, não tem razão o Prof. PEDRO SOARES MARTINEZ quando afirma que as normas de incidência determinam quem é o sujeito activo da obrigação de imposto (cfr. Manual de Direito Fiscal, 1984, pág. 122). É que se as normas de incidência determinaram quem é o sujeito activo, isso não decorre da exigência constitucional de reserva de lei da Assembleia da República. A Constituição não faz essa exigência.

Deste modo, podemos concluir: A DETERMINAÇÃO DO SUJEITO ACTIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO FAZ PARTE DA RESERVA DE LEI.

É irrelevante que o IROMA tivesse sido constituído em sujeito activo dos tributos, em execução, por diploma que não fosse lei da AR ou DL autorizado.

A última questão posta pela recorrente é a ilegalidade concreta da dívida exequenda, pois foi liquidada à taxa de 9500, quando devia ser à taxa de 6550.

Ora, nos termos do artº 286º, nº 1, al. g) do CPT, na oposição à execução fiscal só se pode conhecer da ilegalidade da liquidação quando

a Lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto da liquidação.

Já vimos que a lei assegurava à contribuinte-recorrente este meio de defesa, pelo que não pode na oposição vir defender-se fora do tempo próprio.

Outra questão levantada: pode-se fazer agora o controlo jurisdiccional das inconstitucionalidades por violação da Constituição de 1993?

Diz o artº 290º, nº 2, da CR, que o direito ordinário anterior à entrada em vigor da Constituição mantém-se, desde que não seja contrário à Constituição (de 1976) ou aos princípios nela consignados. Por isso, o direito ordinário anterior só se mantém se não for materialmente contrário à Constituição, nada interessando as antigas inconstitucionalidades formais ou orgânicas, pois essas são irrelevantes e não têm virtualidade de inconstitucionalizar as normas (ver acórdãos do TC nº 429/89, in II S. Do DR de 21-9-89 e nº 138/90, in II S. Do DR de 7-9-90). No sentido de que o artº 190º, nº 2, da CR, operou uma constitucionalização material superveniente (não formal/ou organicamente), pode ver-se o acórdão do TC nº 408/89, II S. Do DR de 31.1.90.

Deste modo podemos concluir: não se pode agora fazer o controlo jurisdiccional das inconstitucionalidades formais e orgânicas praticadas na vigência da Constituição de 1933, pois essas inconstitucionalidades foram sanadas, desde que não haja inconstitucionalidades materiais. Daí que os vícios de constitucionalidade invocados invocados pela recorrente sejam irrelevantes, pois podem ter influência na decisão da causa.

A outra questão prende-se com o problema de saber se a violação do direito comunitário por normas nacionais constituirá uma inconstitucionalidade.

O TC tem dito que só há inconstitucionalidades directas e não inconstitucionalidades indirectas. Deste modo, a violação do direito internacional, ou do direito comunitário, não configura uma questão de constitucionalidade, mas uma questão de violação de uma norma de hierarquia superior (logo, uma questão de legalidade). Neste sentido, acórdão do TC in BMJ nº 357, pág. 157 e ss. Acórdão nº 62/84, in BMJ 350, pág. 145 e ss. e anotação do Prof. AFONSO QUEIRO no RLJ nº 3756, págs. 78 e 79.

Mas vejamos então se a recorrente tem razão a nível de legislação comunitária.

Logo na oposição, a recorrente levantou a questão da violação do Tratado de Roma por parte da legislação portuguesa aplicada pelo IROMA e que suporta o título executivo (artºs 26, 41 e 42).

O Mº Juiz a quo disse, na sentença, que não havia violação do direito comunitário (artºs 9º e artº 95º do Tratado de Roma), pois não decorre da lei que com o produto das taxas em causa se pretenda apoiar a actividade ou o produto nacional, em termos de benefício concorrencial com outro produto de qualquer origem. Mas o Mº Juiz a quo reconheceu na sentença que o produto da taxa se destina à cobertura dos encargos com a luta contra a peste suína africana e contra a tuberculose, brucelose e mamites dos ovinos bovinos e caprinos, a qual é crescente por via de importação ilegal de animais.

Será esta decisão correcta?

A recorrente diz que a sentença viola a lei comunitária por estarmos em face de um encargo de efeito equivalente a direito aduaneiro.

A este respeito, convém transcrever aqui a decisão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, fotocopiada a fls. 93 a 104:

1-a) Aos encargos pecuniários resultantes de um regime geral de imposições internas que onerem sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados, são em princípio, aplicáveis as disposições dos artigos 95º e seguintes do Tratado.

Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelos artigos 9º e 12º do Tratado CE se o seu produto se destinar a financiar actividades de que beneficiam apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide; se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória proibida pelo artigo 95º do Tratado e deve ser objecto de redução proporcional.

b) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os produtos importados onerados mas os primeiros obtêm dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente ou apenas em parte o encargo suportado.

2) Incumbe ao juiz nacional proceder às verificações necessárias para a qualificação jurídica da contribuição em questão. Neste contexto, o juiz nacional examinará

a) se a receita da taxa em litígio especificamente destinada a combater as doenças do gado criado no território nacional não beneficia exclusivamente os animais de origem nacional ou, pelo menos, se não os beneficia proporcionalmente mais do que os animais importados;

b) se a receita de todas as taxas em questão é afectada apenas à regularização do comércio, com os outros Estados-Membros, dos produtos sobre que a taxa incide;

c) se o enquadramento institucional dos operadores económicos pelos organismos representativos em questão bem como a execução dos sistemas de ajudas e de medidas de incentivo financeiras e fiscais, nacionais e comunitários, em favor da indústria e da distribuição agroalimentares, às quais uma parte da receita das taxas em questão é destinada, beneficiam exclusivamente a produção nacional ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados.

3) Uma taxa cobrada unicamente sobre certos produtos que não é nem proporcional ao preço dos referidos produtos nem cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição e que não se aplica ao valor acrescentado dos produtos não tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 36º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

Escreveu a recorrente, no artº 23 da oposição, que a taxa da peste suína se destina ao Fundo de Abastecimento e ao pagamento devido pelos abates sanitários, no artº 24 escreveu que a taxa dos ruminantes destina-se à luta contra a doença dos ruminantes a cargo da Direcção-Geral dos Serviços Veterinários, e no artº 25 escreveu que a taxa de comercialização foi criada a favor da Junta Nacional dos Produtos Pecuários para acompanhar e melhorar a produção, comercialização e distribuição da carne.

Vejam as finalidades dessas imposições à luz da lei.

A taxa da peste suína tem como finalidade a cobertura dos encargos com a luta contra a peste suína atípica vírus L (peste suína africana), incluindo indemnizações pelo abate e destruição dos animais (artº 5º do DL nº 44 158, de 17.1.1962). Essa taxa também tinha como finalidade a educação sanitária, incluindo a assistência técnica e a vulgarização (artº 6.º, al. c). Por sua vez, o artº 4º do DL 354/78, de 23 de Novembro, veio estabelecer que essa taxa ficava à ordem do Fundo de Abastecimento e será destinada, entre outras coisas, ao pagamento das indemnizações devidas pelos abates sanitários. O preâmbulo do DL nº 19/79, de 10 de Fevereiro, dizia que a taxa se destinava a fazer face ao aumento de encargos com a crescente acção sanitária, a desenvolver pelos serviços oficiais, decorrentes da peste suína africana.

Ora, resulta deste esquema normativo que a taxa se destina, entre o mais, a ajudar os proprietários nacionais de gado, pagando-lhes indemnizações pelo abate e destruição de animais a prestando-lhe assistência técnica. Quem beneficia são apenas os produtos nacionais e não os produtos importados. Quem ganha são apenas os donos dos animais de origem nacional.

Vejam agora a taxa destinada à luta contra as doenças dos ruminantes.

Esta taxa encontra-se estabelecida no DL nº 240/82, de 22 de Junho, e destina-se à luta contra as doenças dos ruminantes, em especial tuberculose e mamicite (artº 1º, nº 3). Diz-se no preâmbulo que a situação sanitária dos efectivos pecuários portugueses designadamente dos bovinos, ovinos e caprinos, tem vindo a piorar nos últimos anos, em especial no que respeita a tuberculose, brucelose e mamicite. Para tal, muito tem contribuído uma série de factores, dos quais se destacam o elevado número de animais entrados no país por via ilegal e as dificuldades financeiras que se têm verificado para se proceder à execução das tarefas sanitárias e, ainda, aos abates obrigatórios com o competente pagamento das indemnizações dos animais que se apresentam enfermos ou suspeitos de o estarem. A fim de fazer face a tão grave situação, necessário se torna dispor de adequados meios financeiros para que os serviços possam estruturar eficazmente a luta contra as zoonoses indicadas.

Ora, resulta muito claramente que quem beneficia desta taxa são exclusivamente os produtos nacionais, com exclusão dos animais entrados no país, pois são estes que vêm infectar os animais nacionais e causar-lhes enfermidades.

O DL 343/86, de 9 de Outubro, actualizou as taxas a cobrar pela INPP sobre as carnes e miudezas verdes ou congeladas e ovos de origem nacional ou importados que se destinem ao consumo público. O articulado não diz a quem se destina esta taxa, mas o preâmbulo faz referência ao facto de que "acompanhar e melhorar a produção, a comercialização e a distribuição de carne e produtos cárnicos em condições de qualidade é tarefa que merece a atenção do Estado"

Por isso, podemos concluir que com esta taxa o que se pretende é proteger a produção, comercialização e distribuição de carne e produtos cárneos nacionais, com exclusão da carne e produtos cárneos importados.

Em síntese: quer a taxa sobre a carne (abatida ou importada para consumo no território do continente) de bovino, ovino e caprino (taxa de ruminantes) criada pelo Decreto-Lei nº 240/82, de 22 de Junho, quer a taxa de comercialização criada pelo Decreto-Lei nº 343/86, de 9 de Outubro, têm uma finalidade protectiva da produção nacional, na

linha tradicional das políticas agrícolas nacionais, que todas eram protectorivas. O Estado "tirava com uma mão o que dava com a outra". A quem nada se dava era aos produtos agrícolas vindos de fora, pois estes "pagavam sem nada receber".

Acontece que esta política legislativa tornou-se incompatível com o direito comunitário, desde o momento em que esta é directamente aplicável na ordem jurídica portuguesa e goza do primado em relação à legislação nacional. É o artº 95º do Tratado da Comunidade Europeia que proíbe as imposições internas discriminatórias e é o artº 12º do mesmo Tratado que proíbe os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros. As imposições internas são discriminatórias dos produtos dos outros Estados-Membros da CE quando forem superiores, para estes produtos, às que incidam, directa ou indirectamente, sobre os produtos nacionais similares, ou quando se aplique aos produtos dos outros Estados-Membros imposições internas QUE TENHAM POR EFEITO PROTEGER PRODUTOS NACIONAIS CONCORRENTES DOS PRODUTOS IMPORTADOS, ainda que se não trate de produtos idênticos ou similares.

Resulta do acórdão do TJCE, acima transcrito na sua parte decisória, que uma imposição interna é um encargo de efeito equivalente quando é reembolsada a totalidade paga pelos produtos nacionais, e é uma imposição interna discriminatória quando é reembolsada uma parte paga pelos produtos nacionais. Quer uma situação, quer outra são incompatíveis com o direito comunitário. Quer a lei portuguesa viole o artº 12º ou o artº 95º do Tratado da CE, é sempre uma lei que não vale, uma lei que foi revogada pela entrada em vigor de uma lei que goza de aplicabilidade directa e da primazia em caso de incompatibilidade.

Deste modo, cumpre verificar se estamos, *in casu*, em face de imposições internas discriminatórias, em violação do artº 95º do TCE, ou em face de um encargo de efeito equivalente a direitos aduaneiros, em violação dos artºs 9º e 12º do TCE.

Se não fosse o dever de obediência ao acórdão do TJCE, junto a fls. 93 a 103, poderíamos seguir o percurso jurídico indicado pela doutrina comunitária. Com efeito, um diploma jurídico interno prevê uma imposição interna discriminatória, ou um encargo de efeito equivalente, é um diploma inválido do ponto de vista do direito comunitário. E se um diploma interno é inválido, por contrariar o direito comunitário originário, então o acto de aplicação desse diploma, mediante a emanção de actos de liquidação dessa imposição, enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito. Constitui violação delei dar como vigente um diploma interno revogado pelo direito comunitário ou incompatível com ele.

Vejamos este ponto de vista.

Nos termos do artº 95º, último parágrafo, do TCE, "OS ESTADOS-MEMBROS ELIMINARÃO OU CORRIGIRÃO, O MAIS TARDE NO INÍCIO DA SEGUNDA FASE, AS OBRIGAÇÕES EXISTENTES À DATA DA ENTRADA EM VIGOR DO PRESENTE TRATADO QUE SEJAM CONTRÁRIAS ÀS DISPOSIÇÕES PRECEDENTES".

De acordo com o artº 193º do Acto de Adesão de Portugal às Comunidades Europeias, SERÃO SUPRIMIDOS EM 1 DE MARÇO DE 1986 OS ENCARGOS DE EFEITO EQUIVALENTE A DIREITOS ADUANEIROS DE IMPORTAÇÃO EXISTENTES NAS TROCAS COMERCIAIS ENTRE A COMUNIDADE, NA SUA COMPOSIÇÃO ACTUAL, E PORTUGAL.

Quanto ao disposto no artº 95º do TCE, a adesão implicou que Portugal adaptasse a sua legislação a sua legislação interna, quer às disposições do TCE que visam um tratamento fiscal não discriminatório dos produtos transaccionados, quer às directivas comunitárias neste domínio. Por isso, como escreveu o negociador do Acto de Adesão, Dr. ANTÓNIO MARTA, Portugal devia, até à data da adesão (1.1.86), completar a revisão do regime fiscal aplicável aos produtos importados e de outras disposições tendo em vista a compatibilização com as disposições fiscais do Tratado (cfr. Síntese da Negociação, 1985, pág. 39).

Se Portugal, até 1.1.86, não eliminou nem corrigiu as disposições de direito português contrárias ao disposto no artº 95º do TCE, estas disposições, com a entrada em vigor em Portugal do artº 95º do TCE, foram revogadas, pois o artº 95º é directamente aplicável, como é jurisprudência constante a uniforme do TJCE.

Se, depois de 1.1.86, Portugal manteve ou criou disposições internas discriminatórias dos produtos provenientes dos outros Estados-membros, essas disposições caducaram. Se, depois de 1.3.86, Portugal manteve ou criou disposição internas que contivessem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros de importação sobre produtos provenientes dos restantes Estados-membros, essas disposições caducaram, ou não valem como lei por serem incompatíveis com os artºs 9º 12º do TCE.

Com efeito, o artº 95º, último parágrafo, do TCE, contém uma disposição que impõe a Portugal uma obrigação incondicional de renúncia a certos comportamentos. Como discorreu o TJCE no acórdão de 16.6.66 (LUTTICKE), o artº 95º do TCE concedeu aos Estados um prazo para eliminarem as disposições internas contrárias ao princípio da não discriminação fiscal. O artº 95º contém, pois, uma regra geral subordinada a uma simples cláusula suspensiva. Por isso, força é concluir que a partir da expiração do referido prazo, a interdição imposta pelo artº 95º se traduz numa obrigação incondicional para os Estados de não mais sujeitar os produtos importados às imposições internas proibidas pelo mesmo artigo — isto é, de não mais fazer o que o TCE proibia que se fizesse a partir de uma determinada data. Tal obrigação era definitiva e estava formulada em termos só por si suficientes para originar para os agentes económicos direitos que estes podem invocar em juízo e que aos tribunais nacionais cumpre salvaguardar. O mesmo disse o TJCE para os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros (acórdão) de 17.12.1970, caso Spa SACE).

E, seguindo esta jurisprudência, o Prof. MOTA DE CAMPOS escreveu: "Por força dos efeitos conjugados dos princípios da aplicabilidade directa e da primazia do direito comunitário, se uma imposição interna dever ser considerada incompatível com o artº 95 do Tratado CE, a lei interna que preveja essa imposição não deve ser aplicada e, nesse caso, os particulares não se acham legalmente sujeitos a ela, podendo repetir aquilo que indevidamente lhes foi exigido e pagaram" (cfr. Direito Comunitário III, 2ª ed., pág. 191).

E o TJCE, no acórdão de 4.4.68, Procº 34/67, decidiu que "se as regras do direito interno forem contrárias ao artº 95º devem ser revogadas ou são nulas de pleno direito", coisas para que as jurisdições internas são competentes para julgar. O mesmo disse o TJCE nos acórdãos de 9.6.92, Procº C-228/90: SE UMA LEI NACIONAL QUE CRIA UM IMPOSTO COMO O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO FOR DECLARADO INCOMPATÍVEL COM NORMAS DO DIREITO COMUNITÁRIO CONVENCIONAL QUE CONFIRMEM

DIREITOS AOS PARTICULARES, ESSA LEI DEVERA SER AFASTADA PELOS ÓRGÃOS JURISDICIONAIS NACIONAIS, UMA VEZ QUE, NESSA HIPÓTESE, OS PARTICULARES ATINGIDOS NÃO ESTÃO OBRIGADOS A PAGAR O IMPOSTO EM CAUSA.

Não se pode ser mais claro. E os acórdãos de 11.6.92 e de 16.6.92, Proc^{os} C-149/91 e C-17/91, vão no mesmo sentido.

Vejamos a doutrina europeia.

Escreveu GABRIEL CASADO OLLERO: "A complexidade de determinadas situações não pode dispensar o juiz do seu dever de assegurar o efeito útil do princípio da não discriminação sancionando no art^o 95^o" (cfr. El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicacion Judicial Madrid 1993, pág. 962).

ALFONSO MATTERA escreveu: "Os destinatários da obrigação imposta pelo art^o 95^o dos Estados-membros, expressão esta que deve entender-se no seu sentido mais amplo e que compreende o conjunto dos órgãos que formam os poderes legislativo, executivo e judicial de um estado e da sua Administração" (cfr. El Mercado Único Europeo Madrid 1991, págs. 138 e 139). E sobre a revogação do direito interno incompatível, escreveu: "A PARTIR DA DITA DATA (1.1.62), ou 1.1.86, ou 1.3.86) TODAS AS DISCRIMINAÇÕES FISCAIS CONTEMPLADAS NOS PARAGRAFOS 1 e 2 DO ARTIGO 95^o ESTÃO PROIBIDAS IPSO IURE EM VIRTUDE DAS DITAS DISPOSIÇÕES" (cfr. Ob. Cit. pág. 149).

DANIEL CALEJA e Outros, por sua vez, escreveram que é preciso concluir que o art^o 95^o comporta, igualmente, uma obrigação de fazer, no sentido de que os Estados-membros são obrigados a tomar todas as medidas necessárias para eliminar todas as discriminações fiscais em detrimento dos produtos importados (cfr. COMMENTAIRE MEGRET, Le Droit de la CEE, Bruxelas 1993, vol. 5, pág. 12).

Cremos que esta doutrina implica para os Estados-membros, que tenham na sua ordem jurídica qualquer disposição incompatível com o TCE, o dever de eliminar essa disposição, para que os particulares saibam em que lei vivem, pois, como disse o TJCE no acórdão de 21.6.88, Proc^o 257/86, "os princípios da segurança jurídica e da protecção dos particulares exigem que, nos domínios cobertos pelo direito comunitário, as regras de direito dos Estados-membros sejam formuladas de uma maneira não equívoca que permita às pessoas interessadas conhecer os seus direitos e as suas obrigações de uma maneira clara e precisa, e às jurisdições nacionais assegurar os direitos".

Todas estas razões levavam em linha recta a dar como eliminadas da ordem jurídica as disposições dos Decretos-Leis n^{os} 240/82 e 343/93, que estabelecem disposições fiscais internas discriminatórias dos produtos importados dos restantes Estados-Membros, por favorecimento da produção nacional.

Sucede que o TJCE não teve o mesmo entendimento no acórdão que se encontra junto aos autos, nem no acórdão proferido em 16.7.92, Proc^o C-343/90. Neste último, o TJCE escreveu: A EVENTUALIDADE DE UM TRATAMENTO DISCRIMINATÓRIO RELATIVAMENTE A CERTAS CATEGORIAS DE PRODUTOS NÃO AFECTA A COMPATIBILIDADE COM O DIREITO COMUNITARIO DE DISPOSIÇÕES INTERNAS QUE ONERAM OUTRAS CATEGORIAS DE PRODUTOS, DESDE QUE A APLICAÇÃO PROPRIAMENTE DITA DE TAIS IMPOSIÇÕES SE EFECTUE DE MODO NÃO DISCRIMINATÓRIO. EFECTIVAMENTE, A EVENTUALIDADE DE UMA DISCRIMINAÇÃO RELATIVAMENTE A

CERTOS PRODUTOS NÃO TEM NECESSARIAMENTE POR EFEITO TORNAR TODO O SISTEMA FISCAL INCOMPATÍVEL COM O DIREITO COMUNITÁRIO. No seguimento desta doutrina, o TJCE decidiu: QUANDO CERTOS ELEMENTOS OU CERTAS MODALIDADES DE APLICAÇÃO DE UM REGIME DE IMPOSIÇÕES INTERNAS SÃO DESCRIMINATÓRIOS, E, PORTANTO, PROIBIDOS PELO ARTIGO 95º, O REGIME FISCAL NO QUAL TAIS ELEMENTOS OU MODALIDADES SE INTEGRAM NÃO DEVE, POR ISSO, SER GLOBALMENTE CONSIDERADO INCOMPATÍVEL COM A REFERIDA DISPOSIÇÃO.

No acórdão que se encontra junto aos autos, o TJCE vai na mesma senda: é preciso fazer diligências para se apurar se a lei portuguesa se deve aplicar ou desapplicar. Concretamente, o TJCE manda que se averigue o seguinte:

a) Se a receita proveniente da aplicação dos Decretos-Leis nºs 240/82, de 22 de Junho, e 343/86, de 9 de Outubro, reportados a 2.12.92, não beneficia exclusivamente a produção nacional correspondente;

b)... ou se não beneficia proporcionalmente mais a produção nacional do que a produção dos restantes Estados-membros da Comunidade;

c) Se essa receita é afectada apenas à regularização do comércio com os outros Estados-membros, dos produtos sobre os quais a receita incide;

d)... ou à regularização do comércio exclusivamente com Estados terceiros; de que país foi importada a mercadoria em causa?

e) Se o enquadramento institucional dos operadores económicos pelos organismos representativos, bem como a execução dos sistemas de ajudas e de medidas de incentivo financeiras e fiscais, nacionais e comunitárias, em favor da indústria e da distribuição agro-alimentares, às quais uma parte da receita das taxas em questão é destinada, beneficiam exclusivamente a produção ou se a beneficiam proporcionalmente mais do que os produtos importados;

f) Se o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compen-sa integralmente ou apenas em parte o encargo suportado;

g) Se a compensação for apenas parcial, qual é essa parte.

Esta STA não tem poderes processuais para fazer essas averiguações, pois trata-se de matéria de facto de que ele não se pode ocupar (artº 21º, nº 4, do ETAF). A matéria de facto necessária para a boa aplicação do direito não foi alegada, pelo que, de acordo com a opinião dos Prof. ALBERTO DOS REIS e Dr. RODRIGUES BASTOS, em anotação ao artº 729º, nº 3, do CPC, não se podia ampliar a matéria de facto (cfr. CPC Anotado e Notas ao CPC). Mas as jurisdições nacionais devem obediência aos acórdãos do TJCE, pelo que cumpre fazer essa ampliação.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA, em cumprimento da doutrina que dimana do acórdão de fls. 93 e seguintes, ordenar a baixa dos autos à 1ª instância, para aí se proceder à ampliação da matéria de facto nos termos supra descritos, razão pela qual embora por fundamentos diferentes, se concede provimento ao recursos e se revoga a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Benjamim Rodrigues — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto: incompetência do S. T. A.; competência do T.C.A..

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, em conclusão do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A., para daquele conhecer e pela competência, para o efeito, do T.C.A..

Recurso nº 20.264 em que é recorrente o Ministério Público e Fazenda Pública e recorrido Caso - Centro de Abate e Suínos do Oeste, Lda^a e de que foi Relator o Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

O M^oP^o e a Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mm^o Juiz do T.T. de 1^a Instância de Lisboa (a fls III e seguintes), que julgou procedente a oposição deduzida por Caso - Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda. dele interpussem recurso para este S.T.A., tendo apresentado alegações e as respectivas conclusões.

O M^oP^o concluiu como segue:

1 - Aceita-se que as denominadas "taxas" são verdadeiras impostos;
2 - A certidão que serve de título à execução não é nula e de nenhum efeito.

O diploma - D.L. 251/88 de 5/6 - não é inconstitucional;

3 - Nem a taxa dos ruminantes nem "a taxa da peste suína" são inexistentes.

4 - Na verdade,

Não foi extinto o sujeito activo da relação jurídica tributária;

Nem foi revogado o D. L. 44158 (diploma que instituiu a referida "taxa da peste suína");

5 - Não se vislumbra qualquer ilegalidade pela aplicação das referidas taxas;

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

Por seu turno, a Fazenda Pública traçou o seguinte quadro conclusivo:

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, al. d) e alínea c) do C. P. Civil, pelo que é nula;

2 - Os artigos 12º e 13º do D. L. 15/87 de 9 de Janeiro não são inconstitucionais.

3 - Não existe violação do disposto no art.º 106º do 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 art.º 106º abrange apenas os elementos essenciais dos tributos, os necessários à

confirmação 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 n.º 2 do mencionado artigo às regras de cobrança, é querer eliminar ou confundir a distinção do regime que o preceito faz entre os seus n.ºs 2 e 3.

7 - A mudança de 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 da lei do n.º 2 do art.º 106º.

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

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

10 - As taxas em questão não constituem encargos 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 correcta de encargo de efeito equivalente, sem contudo a reconduzir aos factos que a fundamentam no que tudo redunda 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 arts. 106º e 8º n.º 2 da L. R. P., no DL n.º 5/87, no artigo 4º e 12º do T.C.E.C., o disposto no art.º 286º n.º 1 al. a) do C.P.T. e por falta de fundamentação, o art.º 144º do CPT e ainda o disposto no art.º 668º n.º 1 al. c) e d) C.P.L., sendo ainda nula por excesso de pronúncia nos termos do art.º 144º do C.P.C.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído do seguinte modo:

a aplicação aos factos do Direito Comunitário, objecto de recepção plena na ordem jurídica interna, não constitui excesso de pronúncia, outrossim o uso de prerrogativa contida no art.º 664º do C.P.L...

b) A douta sentença recorrida explicitando as razões por que qualifica as "taxas" do IROMA de encargo de efeito equivalente a direitos aduaneiros não enferma de falta de fundamentação.

c) A atribuição, pelo DL n.º 15/87, ao recém-constituído IROMA, do direito a cobrar as "taxas" que eram receita da extinta JNPP, ofende os princípios constitucionais de reserva de competência formal da AR, em matéria fiscal e da autorização anual e inscrição orçamental.

d) As taxas cobradas pelo IROMA são verdadeiros impostos.

e) As taxas do IROMA violam o n.º 6 da Sexta Directiva do Conselho da CE (Directiva n.º 17/3/78 CEE), não ressalvado pelo n.º 378º da Acta Anexo do Tratado de Adesão.

f) As "taxas" do IROMA, constituindo encargos de eficácia equivalente a direitos aduaneiros, violam os arts. 193º do Tratado de Adesão e 9º e 13º do Tratado de Roma.

g) Tais tributos, bem como o respectivo título são inconstitucionais, por violarem os n.ºs. 1 e 2 do art.º 8º, 106º e 168º do C.R.P.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

A execução fiscal n.º 1546-93/101211.8 da Repartição de Finanças de Mafra é movida pelo IROMA e tem por objecto a cobrança de 17.213.434.00.

A dívida provém, segundo a certidão que constitui título executivo, de taxas que porem liquidadas ao abrigo do disposto no Decreto Lei n.ºs 354/78, de 23 de Novembro e 346/86, de 9 de Outubro

Foram dados como inteiramente reproduzidos na íntegra e para todos os legais feitos os docs juntos a fls. 13 a 26 e de 22 a 23.

Fixa-se, como questão a decidir, a questão da competência deste S.T.A., em razão de hierarquia, para conhecer dos recursos.

Escreveu-se na sentença recorrida o seguinte:

“ Com a adesão de Portugal à CEE, as questionadas taxas corresponderão insofismavelmente a um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, porque com elas se pretende apoiar exclusivamente actividades que beneficiam especificamente produtos nacionais a elas sujeitos obtendo, assim, compensação para o encargo que sobre elas recai em prejuízo de produto importado, na medida em que elas se traduzem na prática a contrapartidas dos apoios que o IROMA deveria prestar ao sector nacional dos produtos em domínio já referenciados”.

Contra esta asserção reagiu a recorrente dizendo que carece integralmente de demonstração que :

As actividades do IROMA aproveitem somente os produtos taxados

Essas actividades se traduzam em apoios de tal monta que representem uma “redução” significativa da carga fiscal proveniente das ditas taxas em termos de gerar diferenças de concorrência.

E, na conclusão 10, afirma:

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

Isto é e em síntese, enquanto o Mmº Juiz “a quo” sustenta que as taxas que constituem a quantia exequenda são, na prática, contrapartidas dos apoios que o IROMA deve prestar ao sector nacional, o recorrente IROMA afirma não estar demonstrado, nem tem apoio na prova feita nos autos, que as actividades do IROMA aproveitem somente aos produtos taxados nem que se traduzam em apoios de tal monta que representem uma redução significativa da carga fiscal provenientes das ditas taxas.

Em suma, na óptica de sentença recorrida, o IROMA presta apoios ao sector nacional; contrapondo este que tal carece de demonstração.

Ora a questão de saber se tais apoios são prestados ou não logra enquadramento no domínio factual, visto que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Existe, pois, controvérsia factual a dirimir, o que significa que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Assim sendo, face ao disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) a 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167.º do C.P.T., forçoso é concluir pela incompetência, em razão de hierarquia, deste S.T.A para o apreciar, sendo competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo.

Por outro lado e uma vez que, como vimos, a matéria de facto ainda não se encontra definitivamente fixada, competente para apreciar o recurso interposto pelo M^oP^o, será também, por extensão, o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer de ambos os recursos e competente, para o feito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *João José Coelho Dias*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Código de Processo Tributário. Aplicação no tempo. Aplicação imediata aos processos pendentes. Competência dos tribunais tributários de 1^o instância. Processo de impugnação judicial. Receitas fiscais e para-fiscais. Receitas tributárias. Contribuições para a Segurança Social. Impugnação de actos de autoliquidação. Questão de competência absoluta. Conhecimento oficioso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo uma impugnação judicial de actos de autoliquidação de contribuições para a Segurança Social dado entrada no Tribunal Tributário de 1^o Instância antes de 1-7-1991, data da entrada em vigor do C.P.T. (art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril), não lhe é aplicável o regime de impugnação graciosa necessária previsto no art. 151.º deste Código.*
- 2 — *Por outro lado, apesar de naquele no art. 2.º, n.º 1, se estabelecer uma regra de aplicação do C.P.T. aos processos pendentes, este diploma só pode aplicar-se aos actos destes processos que venham a ocorrer depois da sua entrada em vigor e não aos factos anteriores, por força da regra do art. 12.º, n.º 1, do Código Civil.*
- 3 — *As contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais, independentemente da qualificação mais adequada, são de considerar receitas tributárias ou para-fiscais.*
- 4 — *Por isso, os tribunais tributários de 1^o instância, desde a entrada em vigor do E.T.A.F., são competentes para o conhecimento de quaisquer actos de liquidação de receitas tributárias, incluindo as para-fiscais [art. 62.º, n.º 1, alínea a), deste diploma].*
- 5 — *Os actos de autoliquidação, como espécie de actos de liquidação que são, já antes da entrada em vigor do*

C.P.T. eram directamente impugnáveis por via de impugnação judicial.

6 — *As questões de incompetência absoluta são de conhecimento oficioso, tanto no domínio de vigência do C.P.C.I. (art. 43.º, § 1.º) como no do C.P.T. (art. 45.º, n.º 2).*

Recurso: 20 607; Recorrente: CARLOS CHUMBINHO, LDA;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

CARLOS CHUMBINHO, LDA recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso que inter pôs de sentença do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que decidiu estar carecido de interesse em agir num processo de impugnação judicial de um acto de liquidação de contribuições patronais para a Segurança Social.

Apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *A Recorrente é parte legítima na Acção de Impugnação e tem interesse em agir.*

2 - *O Ministério Público não alegou a excepção de preclusão do direito de impugnar no Tribunal de 1ª Instância, pelo que não o pode fazer no Tribunal de 2ª Instância por tal significar supressão de uma instância.*

3 - *A preclusão alegada pelo Ministério Público é uma excepção peremptória e não é do conhecimento oficioso, pelo que dela não poderia o Tribunal "a quo" conhecer por não ter sido invocada no momento e sede própria.*

4 - *Quando a Acção de Impugnação foi proposta não havia lugar à obrigatoriedade imposta pelo Artigo 151º do C.P.T., visto estar em vigor ainda o C.P.C.I. Porém,*

5 - *Mesmo que assim não se entenda, ao caso "sub judice" não se aplica o regime do Artigo 151º do C.P.T., porquanto não se estar em presença de um erro na autoliquidação, mas sim de um acto tributário cuja legalidade se questionou.*

6 - *A Recorrente está isenta do pagamento de custas, goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública (Lei 9/79 - Art. 3º, Art. 55º da Lei 46/86 de 14 de Outubro e DL 553/80 de 21 de Novembro, Art. 8º, 1º e 2º e Art. 2º do DL 260-D/81 de 2 de Setembro).*

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações, defendendo que:

- *a impugnação dos autos deu, efectivamente, entrada no tribunal em data anterior à entrada em vigor do CPT.*

- *porém, na vigência do CPCI, os Tribunais Tributários (Tribunais das Contribuições e Impostos) apenas tinham competência, quanto às quotizações para a Segurança Social, em matéria de execução;*

- *os responsáveis pelo pagamento podiam, ao tempo, reclamar junto dos serviços de Segurança Social competentes, sendo a decisão destes recorrível para a entidade tutelar, cuja decisão era recorrível para o Supremo Tribunal Administrativo;*

- *não pode a impugnação ser apreciada, como julgou o duto Acórdão recorrido.*

- *quanto à alegada isenção de custas manifesta-se total apoio ao entendimento do duto Acórdão recorrido no sentido da improcedência do alegado.*

- *assim, a sentença recorrida não merece qualquer censura devendo o recurso ser considerado improcedente.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu, antes da apresentação das contra-alegações, o douto parecer de fls. 115, em que sustenta, em suma, que o recorrente não invocou na petição erro na autoliquidação, mas sim a inconstitucionalidade da norma em que ela se baseou, pelo que não haveria lugar ao procedimento prévio previsto no art. 151.º do C.P.T., pelo que o recurso deve ter provimento, nessa parte.

Após a apresentação daquelas contra-alegações, a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento por, em suma, ainda que se considerem as contribuições para a Segurança Social como receitas parafiscais, a partir de 1-1-85 passou a ser possível impugnar as respectivas liquidações nos tribunais tributários de 1ª instância - art. 62.º, n.º, alínea a), do E.T.A.F.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Tributário de 2ª Instância não fixou autonomamente a matéria de facto.

Porém, na parte do acórdão recorrido em que se aprecia a questão da preclusão do direito de impugnar, indicam-se os factos em que se baseou tal decisão que são os seguintes:

- *resulta da sentença recorrida que não é questionado pela recorrente que esta procedeu à autoliquidação das contribuições a que estava obrigada pelo Decreto-Lei n.º 179/90;*

- *o pagamento foi espontâneo e a recorrente não apresentou reclamação graciosa posterior, nos termos do art. 151.º do C.P.T. por entender estar errada (ou ilegal) a autoliquidação efectuada.*

O Tribunal Tributário de 2ª Instância entendeu que tal reclamação constituía condição obrigatória para que a recorrente pudesse impugnar a autoliquidação, pelo que, não a tendo apresentado, permitiu que a liquidação se consolidasse, deixando precluir o direito de a impugnar.

Como salienta a recorrente, com apoio do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a petição de impugnação foi apresentada em 27-6-1991, antes da entrada em vigor do C.P.T., que apenas começou a vigorar em 1-7-1991 (art. 2.º, n.º, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril).

Por isso, não havia lugar à reclamação graciosa necessária, pois ela não estava prevista em qualquer norma em vigor no momento em que foi apresentada a petição.

Por outro lado, apesar de no art. 2.º, n.º, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, se estabelecer uma regra de aplicação do C.P.T. aos processos pendentes, este diploma só pode aplicar-se aos actos destes processos que venham a ocorrer depois da sua entrada em vigor e não aos factos anteriores, por força da regra do art. 12.º, n.º 1, do Código Civil.

Consequentemente, não se pode aventar a possibilidade de a dedução de impugnação judicial, ocorrida antes da entrada em vigor do C.P.T., poder estar sujeita às condições previstas neste diploma.

Assim, tem de proceder o recurso quanto à questão da preclusão do direito de impugnar.

3 - A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública suscita uma questão de incompetência do Tribunal Tributário de 1ª Instância para o conhecimento da impugnação, por no domínio de vigência do C.P.C.I. os tribunais desta categoria apenas terem competência, quanto às quotizações para a Segurança Social, em matéria de execução, o que, em seu entender, obstaria ao conhecimento da impugnação.

As questões de incompetência absoluta são de conhecimento officioso, tanto no domínio de vigência do C.P.C.I. (art. 43.º, § 1.º) como no do C.P.T. (art. 45.º, n.º 2) e, por isso, apesar de a Fazenda Pública não ter interposto recurso ou requerido a ampliação do objecto do recurso

(ao abrigo do disposto no art. 684.º-A do C.P.C.), dever-se-á tomar posição sobre tal matéria.

Porém, como nota a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, desde a entrada em vigor do E.T.A.F., que os tribunais tributários de 1ª instância são competentes para o conhecimento de quaisquer actos de liquidação de receitas tributárias, incluindo as parafiscais [art. 62.º, n.º 1, alínea a), deste diploma].

Ora, por um lado, embora seja controvertida a natureza das contribições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais (que é o caso dos autos), é-lhes reconhecido, em geral, o carácter fiscal ou parafiscal (impostos ou taxas ou prémios de seguro de direito público), pois trata-se de prestações exigidas unilateralmente, com carácter definitivo, com um de fim de direito público (financiamento do regime de segurança social).

Por isso, trata-se de receitas com carácter tributário, pelo que a competência dos tribunais tributários de 1ª instância para o conhecimento das impugnações judiciais dos actos de liquidação das mesmas já era estabelecida pela referida norma do E.T.A.F., na sua redacção inicial.(1)

Por outro lado, os actos de autoliquidação, como espécie de actos de liquidação que são, já antes da entrada em vigor do C.P.T. eram directamente impugnáveis por via de impugnação judicial como vinha entendendo o Supremo Tribunal Administrativo.(2)

(1) Neste sentido, relativamente à questão da natureza das contribuições referidas, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 27-2-91, proferido no recurso n.º 12988, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-92, página 223;
- de 30-9-92, proferido no recurso n.º 14507, publicado em *Apêndice ao Diário da República*;
- de 4-5-94, proferido no recurso n.º 17958, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 23-12-96, página 1415;
- de 30-6-95, página 2454, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 419, página 566;
- de 29-5-96, proferido no recurso n.º 18986.

Em sentido semelhante, pode ver-se também o acórdão n.º 1203/96, do Tribunal Constitucional, de 27-11-96, publicado no *Diário da República*, I Série, de 24-1-97, página 422.

Na doutrina, podem ver-se:

- ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, páginas 66-69;
- NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal 1995*, volume I, páginas 320-322;
- TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 4.ª edição, páginas 310-311;
- SÉRVULO CORREIA, *Teoria da Relação Jurídica de Seguro Social, em Estudos Sociais e Corporativos*, ano VII, páginas 300 e seguintes;
- DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, páginas 29-30;
- PESSÓA JORGE, *Privilégio Creditório a Favor das Instituições de Previdência*, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 168/170, página 99; e
- VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, parte II, *Lições ao Curso 1992-1993*, páginas 9-10.

(2) Neste sentido da impugnabilidade de actos de autoliquidação, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 5-12-90, proferido no recurso n.º 12999, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 402, página 305;
- de 7-11-91, proferido no recurso n.º 13423, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-94, página 542, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 411, página 382;
- de 5-2-92, proferido no recurso n.º 13620, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-94, página 48; e
- de 17-3-96, proferido no recurso n.º 19711, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-2-98, página 282.

Também no sentido de considerar os actos de autoliquidação «pelo menos, de liquidação provisória», pode ver-se SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 1989, página 295.

Assim, não se verifica essa incompetência do Tribunal Tributário de 1ª Instância para o conhecimento do acto impugnado.

4 - No Tribunal Tributário de 2ª instância a recorrente já obtivera vencimento quanto à questões da falta de interesse em agir que no Tribunal Tributário de 1ª Instância se considerara obstáculo ao conhecimento da sua impugnação.

No presente recurso, como flui do exposto, a recorrente obtém provimento quanto à questão da preclusão do direito de impugnar e não se verifica a questão incompetência suscitada pela Fazenda Pública.

Assim, sendo totalmente vencedora, a recorrente não terá de pagar custas nestes Supremo Tribunal Administrativo nem nas instâncias.

Consequentemente, fica prejudicado o conhecimento da questão da condenação em custas na 1ª instância, que também é objecto do presente recurso, que tinha como pressuposto que a impugnante ficasse vencida.

Termos em que se acorda em:

- conceder provimento ao recurso;
- revogar o acórdão recorrido;
- ordenar que os autos baixem à 1.ª instância a fim de ser proferida decisão em que se conheça do mérito da impugnação, se não houver qualquer razão, diferente das apreciadas neste acórdão e no da 2ª instância, que obste a esse conhecimento.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo e nas instâncias.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — Jorge de Sousa (Relator) — Almeida Lopes — Coelho Dias. — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução de julgado. Dever de indemnizar o contribuinte por parte da Fazenda Nacional.

Doutrina que dimana da decisão:

Para que a F. Nacional devesse indemnizar o contribuinte, face à anulação da liquidação, era necessário que fosse convencida, no processo de anulação, da existência de erro imputável aos Serviços.

Recurso n.º 21 088 em que são recorrentes Maria José Osório Cunha e Costa Almeida Rocha e outros e recorrida Fazenda Pública 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. Maria José Osório Cunha e Costa Almeida Rocha, Isabel Maria da Cunha Almeida Rocha Pereira de Oliveira, Teresa da Cunha Almeida Rocha e Luís Manuel da Cunha Almeida Rocha, inconformados com a sentença de fls. 36, na parte em que nela se decidiu que os Serviços da Câmara Municipal de Lisboa (CML) já tinham executado integralmente os arrestos exequendos, por lhes ter sido restituída a

quantia de 426.375\$00, agindo correctamente ao não proceder ao pagamento dos juros indemnizatórios, daquela decisão vieram recorrer para este STA, assim concluindo, em síntese, a alegação do recurso:

- A execução de sentença anulatória compreende a prática de todos os actos e operações materiais necessários à reintegração da ordem jurídica violada, de modo a restabelecer a situação que o particular teria se o acto ilegal não tivesse sido praticado, pelo que, sendo este uma liquidação, compreende não só a restituição da quantia que fora exigida e a indemnização pelos danos resultantes da privação desse capital, mas também os juros que o particular deixou de auferir;

Sendo a impugnação judicial um processo de mera legalidade, nela não se podia decidir do direito a juros indemnizatórios, decisão a tomar, apenas, quando se decida quais os actos a praticar pela Administração, em sede de execução de sentença, pelo que a questão da existência do referido direito só podia ser apreciada nesse processo;

A sentença exequenda anulou o acto impugnado por ter sido aplicada norma inconstitucional e ilegal - art.º 12º da Portaria 274177, de 19 de Maio - pelo que, ocorrendo situação de erro na determinação da norma aplicável, estão preenchidos os pressupostos para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios dos ora recorrentes;

- O disposto no art.º 24º, 1, do CPT, fazendo depender o direito a juros indemnizatórios da determinação de haver erros imputáveis aos serviços, é irrelevante por tal norma ser inconstitucional, por violação dos arts.º 2º, 9º, b), 20º 22º, 205º e sgts. e 268º, da CR, e da garantia da tutela jurisdiccional efectiva, já que a mesma não permite efectivar o direito à indemnização dos danos causados pela actuação lesiva da Administração, quando se trate de qualquer ilegalidade de acto tributário que não se traduza em "erro imputável aos serviços";

O art.º 24º, 1, é, manifestamente, inconstitucional, por violação dos art.ºs 13º e 20º da CR, ao condicionar a exigência de juros à existência de erro imputável aos serviços, enquanto o art.º 83º, 1, do CPT, permite que, por qualquer motivo imputável ao contribuinte, sejam exigíveis juros pela Administração;

A sentença recorrida enferma, pois, de erros de julgamento, tendo violado, além do mais, o disposto nos art.ºs 2º, 9º, b), 13º, 20º, 22º, 207º, 208º, 2, 214º e 268º, 4, da CR, no art.º 6º, do ETAF, nos art.ºs 24º, 1, 120º e seguintes, 145º e 166º, do CPT, nos art.ºs 5º e DL 256-A/77, de 17 de Junho, e nos art.ºs 473º, 562º e 563º do Código Civil.

1.1. Contra-alegou a F.ª P.ª recorrida, pugnando pela manutenção da decisão, que não teria incorrido em erros de julgamento, nem violado qualquer dos mencionados preceitos.

1.2. O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, emitiu parecer desfavorável aos recorrentes, porquanto, em suma, reportando-se o acto tributário anulado a 1980, o art.º 24º, 1, do CPT, não era aplicável, não havendo, assim, que apreciar a sua pretensa inconstitucionalidade e a legislação anterior não continha disposição legal expressa que atribuisse o direito a juros indemnizatórios, nem a decisão exequenda o reconheceu.

1.3 Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vem fixada a seguinte factualidade:

"a) Em 19/07/1973, o falecido Artur Augusto Marques Almeida Rocha solicitou na Câmara Municipal de Lisboa (CML) a aprovação do projecto e o licenciamento de uma construção para o prédio sito na Rua Actor José Ricardo, n.º 22/22-B, em Lisboa - cfr. Fls. 54 do proc. 2/90;

b) Por despacho de 22/7/1980, do Presidente da CML, a emissão de tal licença foi condicionada ao pagamento de uma compensação por

deficiência de estacionamento, prevista no último parágrafo do art.º 12º do Regulamento do Plano Geral de Urbanização da Cidade de Lisboa, aprovado pela Portaria n.º 274/77, de 19 de Maio, no valor de Esc. 426.375\$00 - cfr. Fls. 54 v.º do proc. 2/90;

c) Em 29/7/1980, o falecido Artur Rocha, procedeu ao pagamento da quantia referida em b) que antecede - cfr. fls. 55 do proc. 2/90.

d) Não se conformando com a existência da referida compensação, o falecido Artur Rocha impugnou tal acto e este Tribunal por sentença de 27/5/1993, julgou procedente a mesma impugnação, “com as legais consequências, nomeadamente a anulação da liquidação efectuada pela CML e restituição ao impugnante da quantia que pagou no valor de Esc. 426.375\$00, a título de compensação” - cfr. fls. 259 a 265 do proc. 2/90;

e) Da referida sentença recorreu o magistrado do M.º Público para o Tribunal Constitucional, que, por acórdão n.º 427/94, negou provimento ao recurso e julgou inconstitucional a norma constante do último parágrafo do art.º 12º do Regulamento do Plano Geral de Urbanização da Cidade de Lisboa, aprovado pela Portaria n.º 274/77, de 19 de Maio - cfr. fls. 292 do proc. 2/90;

f) Tal acórdão do Tribunal Constitucional transitou em julgado em 6/6/1994 - cfr. fls. 299 do proc. 2/90;

g) Da sentença referida em d) que antecede recorreu a R. da Fazenda para o Tribunal Tributário de 2ª instância, que, por despacho do Exmº Desembargador Relator proferido em 31/1/1995, julgou deserto o recurso, por falta de alegações - cfr. fls. 306 destes autos;

h) Tal despacho foi notificado a todos os sujeitos processuais, tendo sido notificado em último lugar ao R. da Fazenda, em 12/5/1995 e transitou em julgado em 30/5/1995 - cfr. fls. 308 destes autos;

i) Em 30/5/1995, o falecido Artur Rocha requereu aos serviços da CML a execução do julgado naquela sentença e acórdão referidos em d) e e) que antecede, “mediante a restituição das quantias pagas a título de compensação, acrescidas de juros indemnizatórios desde a data de pagamento - 80.07.29 - até à sua efectiva restituição, *ex vi* do art.º 24º do Código do Processo Tributário e do art.º 473º do C. Civil” - cfr. fls. 8 a 10 destes autos;

j) O requerimento referido em i) que antecede deu origem ao processo administrativo n.º 561/95/RO, no qual, após diversa tramitação, foi proferido despacho em 27/7/1995, a deferir o pedido, ordenando a restituição ao interessado de Esc.: 426.375\$00 - cfr. fls. 1 do proc. Administrativo 561/95/RO;

l) Em 21/8/1995 foi restituída a Maria José Osório da Cunha e Costa Almeida Rocha a verba referida em j) - cfr. fls. 22 destes autos;

m) Em 14/7/1995, foi proferida sentença habilitando Maria José Rocha, Luís Manuel Rocha, Isabel Maria Rocha e Teresa Cunha Rocha, para, com eles, prosseguirem os presentes autos e em representação do requerente falecido, Artur Rocha - cfr. fls. 5 a 7 destes autos;

2.1 Face a esta factualidade, apreciou a sentença recorrida a pretensão dos ora recorrentes, ou seja, que fosse declarada a inexistência de causa legítima de inexecução da sentença anulatória da liquidação que fora efectuada pela CML, nos termos dos art.ºs 166º, do CPT, 95º, da LPTA, e 5º, e DL. 256-A/77, de 17 de Junho, executando-se tal julgado, tendo concluído não existir causa legítima de inexecução, mas estar, já, integralmente executada a referida decisão, dado que a CML, tendo restituído a quantia que liquidara, agira correctamente ao não proceder ao pagamento dos juros indemnizatórios.

2.2 Vejamos, pois, se procedem as críticas ora formuladas ao assim decidido.

À semelhança do que se entendeu no recente ac., deste STA, de 4.6.97, "Ac. Dout." n.º 431, pág. 1278, em que se apreciou questão idêntica à do presente recurso, importa determinar a norma aplicável ao caso, em razão do tempo, problema não colocado na sentença recorrida ao invocar o art.º 24º, do CPT, mas suscitado pelo Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, no seu parecer, e que surge perante a existência de factos atinentes à causa ocorridos anteriormente à data da entrada em vigor do CPT - 1 de Julho de 91 - como é o caso da liquidação anulada pela sentença de 27.5.93, que teve lugar em 1980, e do pagamento do que fora liquidado, que foi efectuado em 29 de Julho desse mesmo ano.

E, conforme se diz no citado aresto, a determinação da norma aplicável há-de atingir-se mediante interpretação da Lei nova (CPT), quanto ao âmbito da sua aplicação temporal, e pelas regras gerais do art.º 12º, 1 e 2, do Código Civil, havendo que recorrer, na falta de norma específica para a situação em causa, à natureza do dever de indemnizar os contribuintes, pela privação do capital correspondente ao tributo pago, que impende sobre a Administração, por meio de juros, compensatórios dessa privação e conseqüente prejuízo.

Tal obrigação, derivada duma responsabilidade civil extracontratual, duma sanção contra uma falta funcional dos serviços ou duma sanção fiscal compensatória, conforme se queira entender, é sempre "ex lege", constituída por força da verificação dos factos previstos na hipótese legal, por facto ilícito inerente ao juízo acerca da imputabilidade aos serviços, que é necessário estabelecer (cfr. ac., cit., invocando Sá Gomes, "Direito Penal Fiscal", 1983, pg. 75, e A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pgs. 95 e sgts.).

E, continua aquele aresto, "Assim concebida a relação, vemos que a situação jurídica constituída pela ocorrência do facto ilícito (o erro imputável aos serviços cometido na liquidação) fica, quanto ao seu conteúdo e efeitos, estabelecida com a produção do referido facto, pelo que a Lei nova que dispuser sobre este, só visa factos novos, nos termos da 1ª parte do n.º 2, do art.º 12º, do Código Civil. De tal modo entendeu Baptista Machado em "Sobre a aplicação no tempo do novo código civil", pg. 100, que acrescentou ser a solução sustentável também nos termos da 2ª parte da norma, porquanto a Lei nova, ao regular o que são efeitos de certos factos produzidos no passado, não abstrai dos ditos factos constitutivos da relação na medida em que os ditos efeitos "são individualizados justamente em função dos factos e da valoração legal dos mesmos" Solução que, aliás, se compagina com o princípio regra de aplicação das leis no tempo (n.º 1 do art.º 12º), de que a lei rege só para o futuro, não tendo, em princípio, eficácia retroactiva e deixando os factos passados e respectivos efeitos jurídicos sujeitos ao regime da lei antiga, a que vigorava ao tempo da produção daqueles."

Assim, tendo os factos constitutivo-causais da responsabilidade ocorrida antes da entrada em vigor do CPT, como sucedeu na hipótese apreciada no citado acórdão, era necessário, para que a Fazenda Nacional devesse indemnizar o contribuinte, que fosse convencida, no processo de anulação, da existência de erro imputável aos serviços, conforme resultava do regime estabelecido em normas já então vigentes, aplicável ao caso dos autos por analogia, tais como os dos artºs 86º, do CIRS, 111º, 6, do CIRC e 92º do CIVA.

Sem esse procedimento condenatório, enxertado no processo de anulação, deste último não derivava o referido dever de indemnizar, pelo que, na execução do julgado, tal dever não estava, também, compreendido, solução que permanece válida, aliás, à luz do disposto no art.º 24º, do CPT (cfr. ainda, o ac., deste STA, de 5.3.97 (rec. 21.387)).

As invocadas inconstitucionalidades desta norma, uma vez que este Tribunal não a aplicou, mas sim o direito anteriormente vigente, não têm que ser, aqui, apreciadas, conforme dimana do art.º 207º da CR.

Há que concluir, pois, que a sentença recorrida, contrariamente à pretensão dos recorrentes, bem julgou ao considerar integralmente executada a sentença que anulava a liquidação, devendo manter-se na ordem jurídica.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

IVA. Incidência real e pessoal. Empregados de empresas a comprar bens para familiares e amigos. Cognição do STA. Matéria de facto

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A apreciação de juízos de facto extraídos pela instância recorrida não se inscreve nos poderes de cognição desta 2ª Secção do STA em processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1ª instância*
- 2 — *A intervenção dos empregados da empresa na compra dos bens vendidos por esta, por familiares e amigos daqueles, sem intenção de lucro por banda deles, não configura transmissão de bens ou sujeição passiva para efeito de IVA.*

Recurso n.º 21.105; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Júlio Armando Martins de Sousa; Relator: Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TT 2ª Instância que concedeu provimento ao recurso interposto pelo Ite Júlio Armando Martins de Sousa e anulou a liquidação de IVA relativa ao ano de 1986, relativa à venda de mercadorias adquiridas à Philips Portuguesa, SA, impugnada por aquele, veio o Representante da FªPª naquele tribunal recorrer, concluindo a sustentar que:

— facultando a Philips Portuguesa, SA, aos seus empregados a aquisição de mercadorias com descontos vantajosos, o Ite durante o ano de 1986 efectuou compras àquela no montante de 1 012 005\$00

para os revender, exercendo, assim, uma actividade comercial, embora acidentalmente, sujeita a incidência em Contribuição Industrial — art. 1º, § único — estando as respectivas transmissões abrangidas por incidência em IVA, por força do art. 1º/a) do CIVA;

— pelas transmissões efectuadas a título oneroso, o sujeito passivo não liquidou o IVA devido, pelo que a Administração fiscal veio a proceder a tal liquidação, após levantamento do auto de notícia, pelo que é de manter a liquidação efectuada e juros compensatórios.

Terão sido pelo acórdão recorrido violados os arts. 1º/1), 2º, 27º e 60º, todos do CIVA.

Pelo Exmo. Magistrado do MºPº foi referido ser de negar provimento ao recurso por a tese do Rte assentar na negação de factos fixada no aresto sob recurso, cuja cognição não é deste tribunal.

Cumpra apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1 — A “Philips Portuguesa, S.A.” encontra-se tributada em contribuição industrial pelo sistema do grupo A, na Repartição de Finanças do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, pelo exercício da actividade de “Produtor, Exportador, Importador de Material Eléctrico e Electrónico” e, como actividade acessória “Comércio por Grosso de Artigos Eléctricos”.

2 — A citada empresa faculta aos seus empregados a aquisição de mercadorias concedendo descontos com percentagens idênticas às praticadas nas vendas aos seus melhores clientes (10% — 6% de pronto de pagamento ou 8% — 5% de pronto de pagamento) e ainda desconto com percentagens superiores para artigos em liquidação.

3 — As referidas aquisições são documentadas por talões de vendas a dinheiro ou facturas, consoante haja ou não mercadorias em existência na “Loja de Empregados”.

4 — Na sequência de uma visita dos Serviços de Fiscalização Tributária à escrita daquela sociedade aqueles constataram que o recorrente, no decurso do ano de 1986, lhe tinha adquirido os bens descritos na relação junta aos autos de fls. 13 e 14, que aqui se consideram como reproduzidos, os quais totalizavam o valor de 1.012.005\$00.

5 — Bens esses que o recorrente havia adquirido nas condições referidas no anterior nº 2, os quais já vinham onerados com I.V.A..

6 — Destinando-se tais bens não só a satisfazer as necessidades do recorrente como também a de familiares e amigos.

7 — Os familiares e amigos do recorrente que beneficiaram da compra de bens nas referidas circunstâncias pagaram apenas o valor constante nos documentos emitidos pela “Philips”, não tendo o recorrente cobrado qualquer importância pela intermediação.

8 — Os Serviços de Fiscalização Tributária que procederam ao referido exame “em face das quantidades e valores accurridas” concluíram que os mesmos não se destinavam apenas ao uso particular ao recorrente e, por os mesmos não se destinavam apenas ao uso particular ao recorrente e, por isso, estavam os bens a estes destinados sujeitos a tributação em sede de I.V.A. e de contribuição industrial.

9 — Do que resultou o levantamento ao auto de notícia, cuja fotocópia junta de fls. 8 a 10 se dá acta como integralmente reproduzida.

11 — E a liquidação de I.V.A. aqui impugnada.

Vem controvertido se entre o lte, empregado da Philips, e os destinatários finais das mercadorias em causa, se verificaram transmissões a terceiros enquadráveis nas regras de incidência do IVA, decorrentes dos arts. 1º/a e 2º/1/a) do CIVA, atento a que a última disposição citada se basta com a prática de “uma só operação tributável” por pessoa independente nas condições nela exaradas para que a incidência ocorra.

Para a solução a dar ao problema há que carrear, como dado assente nas instâncias, e que a este tribunal não cabe reapreciar por ser ilação ao juízo sobre factos, (21º/4do ETAF que “a actuação do recorrente não configura o exercício de uma actividade de natureza comercial não só porque da mesma não resultaram quaisquer proveitos materiais, como também a mesma não foi exercida com essa finalidade lucrativa”.

A tal asserto podia chegar o tribunal de instância através da livre apreciação da prova ou da formação de conclusões presuntivas, baseadas em regras de experiência comum (arts. 392º, 396º, 349º e 351º do CCivil), porquanto a nenhuma vinculação probatória o sujeitava a lei para provar factos.

A situação de facto suposta como relevante, sobremaneira, dados como os referidos em 6 e 7 do probatório, que assim se condensam: — os bens em causa destinaram-se a satisfazer as necessidades do recorrente e familiares e amigos, os quais pagaram apenas o valor constante dos documentos emitidos pela Philips, não tendo o recorrente cobrado qualquer importância pela intermediação.

Dentro de tais condições comprovadas, vai concluir-se, como o fez o acórdão recorrido, pela verificação da incidência real e pessoal em IVA, dos citados preceitos do CIVA, na medida em que a intervenção do Ite não lhe gerou uma fase no circuito económico das mercadorias relevantes para aquele efeito.

Com efeito, as operações sujeitas são “as transmissões de bens (...) efectuadas (...) por um sujeito passivo agindo como tal” — art. 1º/a) —, sendo que, são sujeitos passivos “as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade exercam actividades de produção, comércio (...) e bem assim as que, do mesmo modo independentes, pratiquem uma só operação tributária, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades (...) ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de contribuição industrial ou do imposto profissional (art. 2º/1/a), antes da redacção dada pelo DL 290/92, de 28.12, que reporta tal incidência do IRS e do IRC).

Neste último aspecto, já este tribunal se pronunciou pela negativa, ao negar a incidência real em contribuição industrial a actividades em tudo similares (compra de electrodomésticos a favor de terceiros familiares e amigos), por lhes faltarem características de mediação entre a oferta e a procura ou da incorporação de novas utilidades, com o objectivo de obtenção de lucros — cf. Ac. de 4.12.91, em Ap. DR de 10.8.94, p. 1439 —, sendo que tal pronúncia é de acolher.

Pelo lado da incidência em imposto profissional, logo a excluiria a verificação de rendimento de trabalho, proveniente de tão discreta intervenção do Ite.

Quanto aos dois primeiros segmentos da transcrita norma, também se lhes reporta a referida falta de carácter mercantil à aludida intervenção da Ite nas operações que vieram a ser tributadas, porquanto a norma exige, até nas praticadas sem carácter de habitualidade, a sua conexão com o exercício de actividades do cariz que se dá por assente.

Assim, a intervenção do Ite não configurou a interposição de nova transferência de bens que implique uma fase de comercialização dos mesmos, nem serve para o qualificar de sujeito passivo do imposto.

Dai, que improceda a pretensão da Rte.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — fui presente — *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.**Assunto:**

Oposição. Ilegitimidade. Gerência de facto e de direito. Poderes de cognição da matéria de facto pelo STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Provado que seja que o revertido não exerceu de facto a gerência da sociedade executada, impõe-se julgar a oposição procedente e extinguir a execução que contra ele se dirigiu.*
- 2 — *O STA, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, apenas conhece de matéria de direito. - art. 21.º, n.º 4 do ETAF.*
- 3 — *No entanto, n.º 2 do art. 722 do CPC permite que, naqueles processos, este Supremo Tribunal conheça de matéria de facto em duas circunstâncias claramente tipificadas; por um lado, quando o Tribunal recorrido tiver dado como provado um facto sem que se tivesse produzido a prova que a lei exigia para a sua demonstração, por outro, quando tiver desrespeitado as normas que regulem a força probatória dos diversos meios de prova.*
- 4 — *A existência, ou não, de gerência de facto do oponente contra quem a execução reverteu é matéria de facto excluída da sindicância deste Supremo Tribunal.*

Recurso: 21 329; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Cristina Filomena de Azevedo Pires Areias; Relator: Exm.º Cons.º C. Reis.

O Representante da Fazenda Nacional junto do Tribunal Tributário de 2.ª Instância inconformado com o Acórdão aí tirado, que confirmou a decisão de procedência desta oposição proferida no Tribunal de 1.ª Instância, dele veio interpor este recurso onde formulou as seguintes conclusões:

1. - Por falta de bens penhoráveis da originária executada, reverteu a execução contra a oponente Cristina Filomena Azevedo Pires Areias, ora recorrida.

2. - A recorrida era namorada do sócio José Maria Soares Bento, motivo pelo qual terá acedido ao pedido deste para integrar a gerência da executada.

3. - Não resulta da prova produzida, ao contrário do que foi decidido, que esta nunca exerceu as funções de gerência de facto.

4. - Nada ficou provado quanto à inexistência da culpa da oponente na insuficiência do património da sociedade executada e, por todas as contribuições e impostos referentes ao período a que a dívida se reporta por força do art. 16.º do CPCI.

5. - Em face do exposto, é de concluir que a oponente é responsável pelo pagamento da dívida exequenda, logo parte legítima nos termos da al. b) do art. 16.º do CPCI.

6. - O duto Acórdão de que se recorre violou os arts. 16.º, 146.º e 176.º, b) do CPCI.

A Recorrida contra-alegou para formular as seguintes conclusões:

1. - A oponente não foi gerente de facto, nem no período a que respeita a dívida nem em qualquer outro período pelo que não pode ser responsabilizada pelo pagamento das dívidas da executada.

2. - Nunca tendo exercido a gerência efectiva da executada, não poderia a oponente, quer por acção quer por omissão, contribuir para a insuficiência patrimonial da executada para a satisfação dos créditos fiscais.

3. - Os factos dados como provados foram-no na sequência dos documentos juntos aos autos e da prova produzida na audiência de julgamento, que formulou a convicção do julgador.

4. - As testemunhas que produziram a prova tinham um conhecimento directo e íntimo dos factos.

5. - O julgador apreciou livremente as provas e respondeu segundo a convicção que formou.

6. - Não foram violadas as disposições dos arts. 35º do CC e 13º, 239º, n.º 2 e 286, al. b) do CPT.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, o recurso limita a sua divergência com o decidido ao julgamento da matéria de facto e esta já não é susceptível de ser alterada.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos sempre decidir.

II

O Acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

1. - Contra a sociedade Malortex - Malhas e Confecções, SARL, foi instaurada execução fiscal para cobrança de dívidas de contribuições à Segurança Social, referentes aos anos de 1982 a 1985, a qual reverteu contra a oponente.

2. - A oponente foi nomeada presidente do Conselho de Administração da executada em 27/9/82, mas nunca exerceu de facto tais funções, visto que era estudante, residia no Porto e acedeu a ser nomeada para aquele cargo unicamente a rogo do seu namorado, pesosa com interesses na executada.

III

Fixados os factos vejamos o direito.

O presente recurso vem de uma decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que confirmou o julgamento da matéria de facto que havia sido feita no Tribunal de 1ª instância e, conseqüentemente, considerou ter-se provado que a oponente nunca exercera a gerência de facto da sociedade executada e, por essa razão, confirmou também a sentença aí proferida, que havia julgado procedente esta oposição.

Neste recurso, como se pode ver das conclusões formuladas pelo Recorrente, o que verdadeiramente se questiona é a fixação da matéria factual feita no Tribunal recorrido.

A decisão que se nos pede é, pois, a de revogar o julgamento da matéria de facto feito na instância recorrida e que, com base nos novos factos que se querem ver considerados provados, se julgue a oposição improcedente.

Analisemos, pois, as questões suscitadas no recurso, as quais poderão ser focadas numa dupla vertente: por um lado, a de saber - no domínio da vigência do Dec. - Lei 103/80, de 9/5, antes ainda da publicação do DL 68/87 e do CPT, atenta a data da ocorrência dos factos -

em que circunstâncias é que os gerentes ou administradores de uma sociedade de responsabilidade, limitada m ser chamados ao pagamento de dívidas desta e, por outro, a de saber se este Supremo Tribunal pode alterar a matéria factual fixada pelo Tribunal Tributário de 2.ª Instância e proceder a um novo julgamento dessa matéria.

1.- Nos termos do disposto no art. 13 do citado Dec. Lei 103/80 na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes ou administradores são pessoal e subsidiariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, pelas contribuições devidas por essa sociedade à Segurança Social.

Desde sempre, porém, tanto a doutrina como a jurisprudência, defenderam que essa responsabilidade - que sendo solidária entre os diversos responsáveis era subsidiária em relação à sociedade - só se poderia efectivar se aqueles tivessem, de facto, exercido o seu cargo de gerentes ou administradores no período em que nasceram as dívidas ou no período em que as mesmas foram postas à cobrança. - vd. por todos A. Xavier "Manual", pg. 389 e S.T.A. de 18/1/89 e 28/4/93, A.D.s n.º 332/333, pg. 1.070 e n.º 386, pg. 188.

Deste modo, sempre se entendeu que o regime de responsabilidade dos gerentes daquelas sociedades saído do art. 13 do referido Dec.-Lei era um regime que assentava no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e decorria da simples culpa inerente a esse exercício, a chamada culpa funcional.

Daí que - não podendo ser aquela responsabilidade qualificada como objectiva - fosse unânime o entendimento de que a reversão contra os gerentes ou administradores da sociedade executada só poderia ter lugar quando, entre outros, se verificasse o pressuposto da gerência de facto nos termos acima caracterizados, e de que a ausência desse pressuposto era fundamento de oposição à execução com cobertura na ai. b) do art. 176.º do CPCI.

Sendo assim, provado que fosse que o revertido não exercera de facto a gerência da sociedade originariamente devedora, impunha-se julgar a oposição procedente e extinguir a execução que contra ele se dirigiu.

Trata-se de um entendimento pacífico quer na doutrina como na jurisprudência.

2. - É sabido que o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, só conhece de matéria de direito.- art. 21, n.º. 4 do ETAF.

De igual forma - e concordantemente - o art. 729 do CPC prescreve: "1.- Aos factos materiais fixados pelo Tribunal recorrido, o Supremo aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado.

2.- A decisão da 2.ª Instância, quanto à matéria de facto, não pode ser alterada, salvo o caso excepcional previsto no n.º 2 do art. 722". (redacção à data dos factos).

Deste modo, e por força dos apontados dispositivos, é inquestionável que este Supremo Tribunal conhece apenas de matéria de direito, pelo que os recursos que lhe são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado "à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo". - vd. n.º 1 do art. 722 do CPC. .

A lei prevê, no entanto, que apesar de "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista", existem duas situações em que esse princípio geral cede, pois de imediato acrescenta "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" - n.º 2 do citado art. 722 do CPC.

Mas mesmo quanto a estas duas excepções o Prof. A. Reis escreveu que a bem dizer estas "não constituem desvios da regra geral de que não é lícito ao Supremo conhecer de matéria de facto. Se bem atentarmos na natureza do erro cometido pela Relação nos casos apontados, havemos de reconhecer que se trata rigorosamente de erro de direito e não de erro de facto. Há erro na fixação dos factos da causa, mas o erro traduz-se na violação de determinada norma jurídica. É, portanto, erro de direito". - CPC Anotado, vol. VI, pg.30.

É, assim, evidente que a apreciação dos factos fixados no Tribunal recorrido, bem como as ilações de facto que deles se retiraram, estão fora dos poderes de cognição deste Supremo tribunal, não podendo, por isso, o julgamento dessa matéria servir de fundamento aos recursos para aqui interpostos.

E não só é a fixação dos factos que está fora dos poderes de revista do Supremo, mas também as ilações que deles se tiram, porque é entendimento doutrinário e jurisprudencial generalizado considerar-se que aquelas ilações, quando desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria factual e que, por isso, a mesma também está subtraída ao Tribunal de revista. - vd. Ac. deste STA de 5/2/97, Rec. 21.136, e A. Varela, RLJ, 122/220.

Está, assim, assente que este Supremo Tribunal não conhece da matéria de facto nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, e que essa imposição sofre, no entanto, duas excepções; a primeira, quando o Tribunal considere provado um facto sem que exista a espécie de prova que a lei considerou necessária para esse efeito e, a segunda, quando se não respeite a força que a lei deu a determinado meio de prova. - vd. Acs. deste STA de 21/1/98, de 25/2/98 e de 11/3/98 Recs. 21.679, 21.829 e 20.729.

Sendo assim, só quando o recurso vier fundamentado na prática de um daqueles tipos de erro é que este Supremo Tribunal se poderá debruçar sobre se na fixação dos factos materiais ou na apreciação geral da prova foi, ou não, ofendido o que se dispõe na segunda parte do n.º 2 do art. 722 do CPC.

Mas note-se que mesmo neste caso é entendimento generalizado que "os poderes do Tribunal de revista restringem-se ao exame da legalidade formal do respectivo uso, mas sem entrar na apreciação directa do valor das provas, pois só assim decide uma questão de direito." -Ac. deste STA de 5/2/97 citado e STJ de 26/1/94, de 27/10/94 e de 14/12/94 in Colectânea, Ano II, tomo 1.º, pg. 59 e tomo 3.º, pg. 105 e 173.

3. - Descendo agora ao caso dos autos logo vemos que, para tomar a sua decisão, o douto Acórdão recorrido fez apelo aos princípios acima expostos relativos à responsabilidade subsidiária dos gerentes pelas dívidas da sociedade executada, de tal sorte, que, tendo estabelecido que a Recorrida nunca havia exercido de facto a gerência daquela, a considerou parte ilegítima e julgou a opposição procedente.

E esta decisão é inatacável.

Na verdade, tendo o Acórdão recorrido deixado assente que a oponente nunca havia gerido da facto a executada não se punham dúvidas de que ela não poderia ser chamada ao pagamento dívidas desta.

E tanto é assim que não é na aplicação da lei aos factos feita naquela decisão que o Recorrente radica a sua divergência com o julgado.

O que neste recurso o Recorrente verdadeiramente questiona é o julgamento que Tribunal recorrido fez da matéria de facto, reputando-o

de errado, visto que, em seu entendimento, se tinham provado outros factos que não aqueles que foram fixados e que deles resultava a improcedência desta oposição.

Com efeito, o que o Recorrente pretende é que este Tribunal considere provado que a oponente não demonstrou não ter exercido de facto a gerência da sociedade executada, nem demonstrou que a insuficiência do património desta não se ficou a dever a culpa sua. - vd. conclusões 2^a, 3^a e 4^a.

O campo da divergência com o decidido situa-se, pois, no julgamento da matéria de facto.

Só que, como já se disse, este Supremo Tribunal apenas se pode pronunciar sobre a essa questão quando o Tribunal recorrido na fixação daquela matéria tiver cometido os erros previstos no n.º 2 do art. 722 do CPC, os quais precisam de ser invocados.

Ora essa invocação não foi feita.

Sendo assim têm de ter-se por definitivamente assentes os factos que o Tribunal recorrido fixou.

E, perante os mesmos, não era possível outro julgamento que não o que foi feito na decisão que se indica.

O Acórdão recorrido não merece, pois, qualquer censura.

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douda decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Almeida Lopes* — *Coelho Dias* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Alinea b) do n.º 2 do art.º 239.º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O artigo 239.º do CPT tem conjeúdo e alínea idênticos aos do proémio do artigo 146.º do CPCI.

II — Como assim, enquanto não tiver sido executido todo o património do devedor originário não pode ordenar-se a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.

Recurso n.º 21 378 em que é recorrente Fazenda Pública e recorridos Rogério Francisco do Couto e outros e de que foi relatar o Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que julgou procedente esta oposição por ilegitimidade dos oponentes na execução fiscal, pois que nela se não mostra ainda executido o património da sociedade origi-

nária devedora, vem até nós, assim rematando a atinente alegação de recurso:

I - Na vigência do CPCI (artº 146º), a reversão só era viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário.

II - O CPT (artº 239º, 2) permite a reversão logo que verificada quer a “inexistência de bens”, quer a “insuficiência do património do devedor”.

III - Se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações e porque em seu entender não são a mesma coisa.

IV - O Mmº. Juiz ao julgar procedente a oposição por considerar que é ilegal, a reversão antes de se ter procedido à liquidação dos bens do património do devedor originário não fez a correcta interpretação da lei actualmente vigente.

Contra-alegando, os recorridos pugnam, naturalmente, pela manutenção da sentença recorrida.

O Mmº. Juiz de Direito “a quo” sustentou, desenvolvida e doutamente, tal decisão.

O Exmº. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Corre termos pela 4ª RFSMF, sob o nº 100637.1/94, um processo de execução fiscal contra “Indústrias Joaquim Francisco de Couto & Filhos SARL” para cobrança coerciva da quantia de 1.9.098.315\$00 e acrescido;

b) Essa execução foi instaurada com base em certidões de dívida das quais aquela sociedade consta como devedora de diversas quantias, no total acima indicado, provenientes de contribuições para o CRSS de Aveiro e respectivos juros de mora de diversos meses dos anos de 1991 a 1994;

c) Contra a executada correm outros processos de execução fiscal, ascendendo o montante total das dívidas em cobrança coerciva a 329.818.767\$00;

d) Nessas execuções, foram penhorados diversos bens da executada;

e) Tais bens ainda não foram vendidos;

f) Em 9 de Julho de 1993, a executada instaurou no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira acção especial de recuperação de empresa e protecção dos credores, ao abrigo do disposto no DL nº 177/86, de 2/VII;

g) Por sentença de 13/VII/1994, proferida nessa acção - processo da recuperação de empresa com o nº 620/93 do 2º. Juízo Cível do referido Tribunal -, foi homologada a deliberação da Assembleia de Credores que aprovou a medida de gestão controlada pelo prazo de um ano, eventualmente prorrogável, acompanhada de medidas de amortização do passivo;

h) A Fazenda Pública não votou aquela medida;

i) Por escritura pública de 13/VII/1994, os oponentes, reconhecendo-se como avalistas de dívidas da executada aos Bancos Totta & Açores, Português do Atlântico e à União de Bancos Portugueses, celebraram com estes um acordo pelo qual, para extinção dos créditos avaliados e sem prejuízo da responsabilidade da devedora principal, se comprometeram ao pagamento de diversas quantias em dinheiro, a efectuar em prestações, comprometendo-se, por seu turno, as referidas instituições a votar favoravelmente um meio de recuperação no processo dito em h);

j) Nos termos do mesmo acordo, os oponentes incumbiram as referidas instituições de liquidar os direitos de que aqueles são titulares na herança aberta por óbito de Joaquim Francisco de Couto e Maria da Silva Nogueira Couto e de repartir entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos, ficando, no entanto, a possibilidade de vender ou dispor dos referidos direitos ou de qualquer dos bens que integram aquela herança, se entretanto partilhada, condicionada pelo não cumprimento das obrigações de pagamento das quantias acima referidas nas condições estipuladas:

l) Ainda nos termos do mesmo acordo, os oponentes conferiram àquelas instituições procurações irrevogáveis, concedendo-lhes poderes para os representarem no processo de inventário que corre termos para partilha da herança referida supra:

m) Em 31/X/1994, a executada fez dar entrada na 4ª. RFSMF a um requerimento dirigido ao Director Geral das Contribuições e Impostos, pedindo o pagamento das suas dívidas à Fazenda Pública e à Segurança Social ao abrigo das facilidades concedidas pelo DL nº 225/94;

n) Em 30/XI/1994, foi prestada no processo de execução dito em a) informação sobre aquele requerimento, na qual se deixou escrito:

“(…)

A executada, para além dos presentes autos, tem pendentes vários outros Execução Fiscal, por dívidas de IVA, CRSS, IRC e outras contribuições e impostos, cujos montantes ascendem, presentemente, a largos milhares de contos;

Embora em todos eles existam bens penhorados, a verdade é que muitos desses bens, pela inexistência de outros, se encontram penhorados simultaneamente em vários processos;

Acontece, porém, que o montante das dívidas, com o tempo e, conseqüentemente, com a contagem dos juros de mora, tem tendência para aumentar, ao passo que os bens, exceptuando os imóveis, se vão desvalorizando, não só por degradação física, mas, sobretudo, pela inovação tecnológica que exige uma constante modernização dos equipamentos;

Assim e tendo em conta todos estes factores, verifica-se que os bens que a executada possui e que se encontram penhorados se mostram manifestamente insuficiente para garantia da dívida e acrescido, tendo em conta o disposto no artº 282º do Código de Processo Tributário, para o qual-nos remete o nº 2 do artº 4º do DL 225/94, de 5 de Setembro».

o) No mesmo dia 30/XI/1994, o Chefe da 4ª. RFSMF lavrou o seguinte despacho na referida execução:

«Tendo em conta a informação retro e o disposto nos artigos 13º e alínea b) do artº 239º do Código de Processo Tributário, reverta-se as execuções contra bens pertencentes aos sócios - gerentes de direito e de facto Manuel Francisco do Couto, Rogério Francisco de Couto e Joaquim Francisco do Couto, todos com residência em S. Paio de Oleiros.

A reversão é feita cautelarmente, atendendo a que a empresa em causa, “Indústria Joaquim Francisco do Couto & Filhos, S.A.,”, possui bens, os quais se encontram penhorados por esta RF, porém e tendo em consideração que a mesma se encontra com processo de recuperação de empresas nos termos do DL 177/86, de 2/VII, não será por demais acautelar os interesses da Fª. Pública.

Assim e após penhora de bens, notifiquem-se os mesmos pessoalmente de que os bens pessoais só serão vendidos após a execução dos

bens da empresa originária devedora e apenas pela diferença a que houver lugar»;

p) Em cumprimento desse despacho, em 2 de Dezembro de 1994, foram lavrados autos de penhora no processo dito em a) e a cada um dos ora 1º, 3º e 5º oponentes «o direito e acção ilíquida e indivisa que o executado possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, e que é constituída pelos seguintes bens: (...)), seguindo-se a descrição dos bens que constituem aquela herança;

q) Em 15/XII/1994, foram passados mandados em nome do Chefe da 4ª RFSMF, ordenando a notificação dos ora oponentes nos seguintes termos:

« (...) foi penhorado o direito e acção ilíquida e indivisa que o mesmo possui na herança por óbito de Joaquim Francisco do Couto e esposa, Maria Nogueira da Silva Couto, nos termos do disposto no artigo 239º, h), na qualidade de subsidiário responsável pela dívida da firma Indústrias Joaquim Francisco do Couto & Filhos, S.A.R.L., (...) cujo património se mostra insuficiente para a garantia das mesmas.

Mais fica notificado de que os bens agora penhorados apenas serão vendidos depois de executados os pertencentes à originária devedora.

Fica ainda notificado de que, no prazo de vinte dias a contar da notificação, poderá, querendo, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações nos casos previstos na lei, solicitar a dação em pagamento ou, ainda, proceder ao pagamento nos, termos do artº 246º do CPT (sem juros, nem custas»);

r) Em cumprimento desses mandados, os oponentes foram notificados pessoalmente, os 3º e 4º em 15/XII/1994 e os restantes no dia seguinte;

s) A presente oposição deu entrada na 4ª RFSMF em 26 de Janeiro de 1995.

Exposto o quadro factual desenhado pelo Tribunal "a quo" com aceitação das partes, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se pode ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário sem que se mostra executado o património da devedora originária.

Como bem observam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão (CPT Comentado e Anotado, 3ª Edição, pág. 491, nota 8, "de acordo com o artigo 146º do CPC, a reversão operava «na falta de bens penhoráveis do originário devedor ou seu sucessor.

E entendia-se, então, que, para que pudesse ocorrer a reversão, não bastava que os bens do executado originário tivessem sido penhorados e se mostrassem, desde logo, insuficientes; era indispensável a sua prévia liquidação (cfr. STA de 8/VI/88, Acs. Douts. nº 322, pág. 1241).

O preceito em anotação (artigo 239º), porém, faz depender a reversão ou da «inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores» ou da «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

No entanto, a despeito do diferente verbalismo usado, pensamos que ele não encerra qualquer alteração substancial. Com efeito, quando se constatar, *ab initio*, a falta ou inexistência de bens penhoráveis (tentou-se a penhora, mas a diligência não frutificou, por não terem sido encontrados quaisquer bens), a execução revertará logo contra os responsáveis subsidiários. Assistiremos, pois, digamos, a uma reversão liminar.

Admitamos, contudo, que foram penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda. Deverá

a execução reverter de imediate contra o responsável subsidiário, sob o pretexto de que o património do devedor é insuficiente para a satisfação da dívida?

Pensamos que não.

É que esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto de penhora (pelo escrivão, acentue-se, no caso da penhora de móveis - alínea b) do artº 303º).

Isto significa que, tal como na vigência do anterior Código, a reversão só é viável depois de se ter procedido à liquidação dos bens penhorados do devedor originário, gozando, pois, os responsáveis subsidiários do benefício da excussão prévia”.

Este o entendimento que se compagina com o principio básico da responsabilidade subsidiária de que esta só existe no caso de a dívida não poder ser cobrada do devedor originário.

É que, como se realça no acórdão desta secção de 24 de Abril último, rec. 21.369, “ao configurar a obrigação de responsabilidade dos gerentes e outros participantes pela gestão das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas fiscaes como uma responsabilidade subsidiária (artºs. 16º do CRCl, 13º do DL nº 103/80, único do DL 68/87 e 13º do CRP), a lei erigiu a insuficiência do património ou bens da originária devedora para as solver num dos pressupostos da respectiva obrigação *ex lege*: o devedor subsidiário só é responsável pela obrigação na medida em que e quando ela não for cumprida à custa de todo o património d.o devedor originário”.

Portanto, só quando não existe à partida qualquer património para executar, ou, havendo-o, ele tenha sido já liquidado através da venda executiva ou da adjudicação dos bens e o respectivo valor utilizado no pagamento parcial da obrigação exequenda, é que se impõe o chamamento do devedor subsidiário para cumprimento da obrigação “garantida”.

A tese contrária traria o devedor subsidiário à instância executiva para cumprir a título principal, convertendo-o em devedor primário, ao arrepio da lei - artigos 1.3º e 11º, 1., do CPT.

Acresce que se estaria a criar uma nova garantia substantiva de cumprimento da obrigação de responsabilidade subsidiária, com a natureza de um arresto processual preventivo erigido à margem do previsto na lei geral - artº 157º do CPT -, sem estar subordinado aos seus fundamentos objectivos.

Neste contexto, a acção pauliana prevista no artigo 610º do Código Civil ficaria relegada para simples expediente supletivo de que a Administração Fiscal lançaria mão nos casos em que não tivesse sido diligente na reversão contra o devedor subsidiário.

Mas há mais.

Segundo o nº 3 do artigo 246º do CRT, «se os responsáveis (subsidiários) pagarem a dívida no prazo para a oposição, não lhes serão exigidos juros de mora nem custas (...)».

Ora, a tese da Ret. não dá resposta sobre o montante a pagar pelo devedor subsidiário.

A totalidade da dívida exequenda seguramente que não, pois isso implicaria que o cumprimento da obrigação pudesse estar a ser simultaneamente exigido dos dois devedores - o originário e o subsidiário - conquanto obrigados em grau diferente.

O remanescente da dívida exequenda, como é obvio, só é determinável após completa liquidação de todo o património da originária devedora.

Também por aqui se vê, claramente, que a reversão só pode ser ordenada quando esteja excutido todo o património do devedor originário e não tenha sido dado pagamento com ele às dívidas fiscais.

Claro que todas as considerações tecidas se reportam a uma situação em que há bens cujo valor exacto se possa ser determinado através da venda.

No caso de a penhora ter incidido sobre dinheiro, créditos de quantias em dinheiro, títulos ou notas de crédito, abonos, vencimentos ou salários, ou outros rendimentos periódicos - artigos 306º, 307º, 309º, 310º, 311º e 312º do CRT -, estamos perante bens com valor predeterminado, que, com segurança, permitem alcançar o valor máximo do património da executada originária e, assim, desde logo, um juízo correcto sobre a sua insuficiência para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Descendo à concreta situação dos autos, temos que, aquando do despacho da reversão, o património da devedora originária penhorado ainda não havia sido vendido (cfr. alíneas d) e e) do probatório), donde que, naturalmente, impossível a formulação de um seguro juízo sobre a sua insuficiência para a satisfação dos créditos exequendos. Ausente, pois, então, o falado pressuposto da reversão contra os responsáveis subsidiários, donde a ilegalidade desta.

Dir-se-á, por último, que inexistente norma que permita tal reversão com fins cautelares, com suspensão da tramitação do processo de execução fiscal subsequente à penhora e citação daqueles, claudicando também aí a fundamentação do despacho de reversão em causa (vd. alínea o) - cfr. artigos 266º, 2, da CRP, 17º, a), do CPT e 3º, 1, do CPA.

Atento tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Ernâni Figueiredo* (com a declaração que urgia estabelecer, em concreto, um juízo de insuficiência dos bens penhorados em relação aos valores das dívidas exequendas, em termos de normalidade, que não em termos de estrita segurança). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Imposto de mais-valias. Terrenos para construção. Destinação no título translativo. Interpretação da declaração negocial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A determinação do sentido juridicamente relevante de uma declaração negocial, desde que não seja conhecida a intenção do declarante, é questão de direito do conhecimento deste tribunal.*

- 2 — *Um tal sentido é o que o declaratório normal possa deduzir, uma vez que colocado na posição do real declaratório (art. 236º/1 do CCivil).*
- 3 — *Tal asserção normativa foi recebida pelo §2º do art. 1º do CIMV para determinar o sentido jurídico da declaração no título aquisitivo de terrenos para construção.*
- 4 — *A declaração da necessidade da compra de um prédio à prossecução dos fins societários da sociedade adquirente, cujo escopo é a indústria de construção e reparação de máquinas industriais, oficina mecânica e metalúrgica, reparação de automóveis e outras, importa, em juízo de normalidade, a afectação do terreno comprado à implantação de edifícios no solo, logo a tê-lo como terreno para construção.*

Recurso: 21 630; Recorrentes: António Martins de Castro e Fazenda Pública; Recorridos: Os mesmos; Relator: Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com o acórdão do TT2ª Instância que deu em parte provimento ao recurso do Ite António Martins de Castro e anulou a liquidação do IIV e respectivos juros compensatórios, tudo no montante de 252 477\$00, respeitante à transmissão onerosa de um terreno inscrito na matriz rústica sob art. 1572 da freguesia de Vila Chã, do Concelho de Vale de Cambra, revogando a sentença recorrida, negando provimento noutra parte e julgando a impugnação improcedente no tocante aos pedidos juros indemnizatórios, do mesmo vieram recorrer o Ite e o Representante da FªPª, respectivamente, na parte em que sucumbiram.

A FªPª conclui as suas alegações a sustentar que à data da alienação do terreno em causa este tinha as condições objectivas para nele se erguerem edifícios urbanos com destino à indústria, pelo que podia desde logo ser classificado como terreno para construção, ao contrário do decidido no acórdão recorrido, que teria violado os arts. 1º/§2º e 18º do CIMV.

Pelo seu lado, o Ite concluiu a afirmar ter o acórdão recorrido errado ao negar ao Rte o direito a juros indemnizatórios pois os erros em que se baseou a liquidação anulada são erros de facto imputáveis ao serviços, centrando-se o litígio numa discussão acerca da realidade de facto dos pressupostos em que assentava a liquidação, tanto assim que, quer a sentença da 1ª instância, quer o acórdão recorrido se decidiram, em sentidos opostos, sobre a prova de factos - "o terreno foi vendido declaradamente com o fim de ser utilizado no objecto de natureza industrial da sociedade adquirente" e "o mesmo terreno foi, antes da venda, competentemente considerado apto a nele se poder construir", tendo a liquidação assente na errada versão factual do auto de notícia de 16.11.82 e também no auto levantado à compradora.

E, subsidiariamente, aduz a necessidade da ampliação da matéria de facto, a nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia, serem devidos os juros face à responsabilidade civil do Estado por acções ou omissões dos seus funcionários, que não exclui o erro de direito (art. 22º da CR), a inconstitucionalidade superveniente da restrição ao erro de facto feita no art. 45º/§1º do CIMV face ao mesmo art. 22º da CR, e considerações acerca da taxa pela qual os juros pedidos serão de liquidar.

Ainda, como recorrido, contra-alegou, aduzindo não ter a F^{3ª} recorrido do acórdão de 8.10.96, mas do de 92.12.15, que havia sido anulado, pelo que o primeiro havia transitado na parte favorável ao lte, e defendendo o decidido no acórdão, lembrando que a matéria de facto provada não se discute no recurso.

Também a F^{3ª} contra-alegou, a sustentar que a sucumbência da F^{3ª} se deve a ter improcedido a sua tese em interpretação da lei.

O Exmo Magistrado do M^ºP^º é de parecer que nenhum dos recursos merece provimento, tendo o acórdão recorrido feito correcta aplicação do direito, tanto porque, perante os factos provados o terreno em causa não é terreno para construção, como porque não a aplicável ao caso o: art. 24^º do CPT e não há elementos de facto que autorizem dar por inconstitucional o art. 45^º/§1^º do CIMV.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1 - Por escritura pública de 5.3.80, lavrada no Cartório Notarial de Arouca, o ora recorrente António Martins de Castro e mulher venderam à sociedade "Metalúrgica Progresso de Vale de Cambra, Ld^ª", pelo preço de 843.500\$00, um terreno a pinhal e mato, sito no Morangal, freguesia de Vila Chã, concelho de Vale de Cambra, inscrito na matriz sob o art^º 1572, com o valor matricial de 3.340\$00 - vd. fls. 53 a 56.

2 - Tendo ficado a constar expressamente dessa escritura que as vendas nela referida, nomeadamente a do prédio acima identificado, eram necessária à prossecução dos fins sociais da sociedade adquirente - vd. fls. 55.

3 - Sociedade essa que tem por objecto social "a exploração das indústrias de construção e reparação de máquinas industriais, oficina mecânica e metalúrgica, reparação de automóveis e ainda a de quaisquer outras actividades que convenham à sociedade" - vd. fls. 67.

4 - Em 13.12.79 a adquirente do prédio acima referido fez à Câmara Municipal de Vale de Cambra um pedido de viabilização de construção onde não estava incluído aquele prédio - vd. fls. 76.

5 - No termo para liquidação da sisa, lavrado antes da escritura, a adquirente declarou que a prédio acima identificado não se destinava a construção urbana - fls. 15v^º.

6 - Não existe anteprojecto, plano ou antepiano de urbanização aprovados para o local onde o terreno se situa - vd. informação de fls. 10.

7 - O referido terreno encontra-se situado em zona não urbanizada uma vez que não possui via pública pavimentada, iluminação pública, redes de esgoto e de abastecimento de água, possuindo apenas um caminho de serventia a terra tida - vd. informação de fls. 10.

8 - A via pública pavimentada mais próxima daquele prédio (a estrada municipal de Tordelo) situa-se a cerca de 70 metros de distância, em linha recta - vd. informação de fls. 10.

9 - No referido prédio não foi implantada qualquer construção urbana, pelo menos até Maio de 1991, tendo apenas sido, em parte, terraplenado e estão a servir, na parte terraplenada, de depósito de materiais e sucata da Firma, estando a parte restante a mato - vd. informações de fls. 10 e 57v^º.

10 - Em 16.11.82 foi levantado um auto de notícia contra o recorrente imputando-lhe a infracção do disposto no art^º 18 do C.I.M.V., onde se procedeu à liquidação do respectivo imposto, no montante de 190.621\$00 e de juros compensatórios no montante de 61.856\$00. quantias que foram pagas em 15.11.84 e 28.12.84 - informação de fls. 13v^º.

Quanto ao recurso da F³P^a (de reportar ao acórdão de 8.10.96, conforme requerido a fls. 235 e por ser manifesto e ostensivo que tal decisão é a recorrida e que só por lapso de escrita no requerimento de fls. 201 se referiu o acórdão de 15.2.92, o que se rectifica nos termos do art. 249º do Civil, extensível às declarações produzidas em processo - cf. Ac. do STJ, de 8.6.78, em BMJ 278/165-), aprecie-se o acerto do aresto recorrido quando conclui que a situação em apreço não é passível de IMV, cuja incidência decorre da espécie típica do art.1º/1 e §2º do CIMV, que compreende no seu elenco, além das situações objectivas da localização dos terrenos transmitidos em zonas urbanizadas ou integrados em planos de urbanização já aprovados, a da destinação ao fim da construção declarada no título de transmissão.

A Rte visou repor a questão da incidência neste último ponto - os termos da declaração feita na escritura de transmissão quanto à afectação do terreno transmitido -, defendendo que o pressuposto subjectivo se verificava através dos termos da declaração - "a realização dos presentes contratos - é necessária à prossecução dos fins sociais da sociedade", conjugados com a aptidão dos terrenos para nele se levantarem prédios destinados à indústria.

No ponto, o aresto sob recurso é claramente conclusivo - "no probatório se deu como provado que no título aquisitivo do terreno referido nos autos se excluiu a sua qualificação como terreno para construção", sem que, todavia, o asserto se mostre fundado em dados que revelem que a pronúncia se baseou no apuramento da intenção dos contratantes, pelo que é de conhecer por este tribunal da correspondência exigida entre as declarações produzidas pelas partes e o sentido que um declaratório normal, colocado na posição e conhecimento de elementos coadjuvantes do real declaratório, pudesse deduzir, para determinar o sentido juridicamente relevante da vontade negocial - art. 236º e ss do CCivil - (que é questão de direito da competência do Supremo, conforme tem decidido a jurisprudência STJ, de 12.12.75, em BMJ 252/144 e de 26.1.78, em BMJ 273/272).

Sendo que a interpretação da referida declaração negocial segundo critério objectivo se coaduna com a finalidade em causa - a de definir um índice da afectação a terreno para construção do bem transmitido para efeitos fiscais - e com a circunstância de estar ausente do negócio a interessada Administração Fiscal.

Entenda-se a declaração como de mera representação ou ciência para efeitos fiscais, que não como confessória, pelo que não está animada da força probatória da confissão, antes sendo de conceber como instrumento. a desempenhar uma função probatória de livre apreciação pelo tribunal, da referida definição da afectação a terreno para construção, (cf. neste sentido, Ac. deste tribunal, de 12.10.88, em Ap. DR, de.30:11,89, p.1127).

Então, qual será o sentido normal, juridicamente relevante, da declaração da necessidade à prossecução dos fins societários da sociedade adquirente, sabido que esta tem por objecto social "a exploração das indústrias de construção e reparação de máquinas industriais, oficina mecânica e metalúrgica, reparação de automóveis e ainda de quaisquer outras actividades que convenham à sociedade" (item 3 do probatório)?

Obviamente, que a análise literal do texto conduz à normalidade da afectação do terreno comprado à implantação de edifícios no solo, porquanto é de maior probabilidade que só com construções na vertical, destinados a fins industriais ou administrativos, seja possível alcançar o escopo social da adquirente.

E é tão mínima a probabilidade contrária, que só uma declaração expressa (não existente), de conteúdo excepcional, de restrição à regra, poderia furtar à declaração produzida o sentido que lhe é conferível em termos de normalidade.

Sendo este sentido o de declarar o prédio adquirido como terreno para construção, está preenchido o requisito da incidência do imposto referido na parte final do §2º do art. 1º do CIMV, que opera em alternativa, que não cumulativamente com os demais enunciados no preceito, como decorre da letra do preceito -"e os assim declarados no título executivo"- e foi referido, aliás, no aresto recorrido.

Pelo que a verificação (ou não) desses outros não interessa (nem foi alegado pela Rte) ao objecto deste recurso.

Verificado o dito requisito e irrelevante, a não aplicação efectiva do terreno à construção e a afectação que lhe foi efectivamente reservada, aludida no item 9 do probatório (cf., neste sentido, STA, de 13.10.76, rec. 234).

Também não contribui, relevantemente, para a solução do caso a debatida questão acerca da não inclusão do prédio em causa no pedido de viabilização feito à Câmara Municipal de Vale de Cambra (item 4), pois esta circunstância não chegou para abalar o juízo probabilístico e de normalidade enunciado, extraído da consideração da análise lexical da declaração negocial e dos fins societários da compradora.

Anote-se que também não interessa à causa, pelas razões referidas acima quanto à aplicação efectiva do terreno, a alusão que faz o ofício a que se reporta o item 4 à apresentação de um projecto de edifício administrativo donde se concluiria fazer o prédio em causa parte da propriedade da compradora, em 1990.

Só a transmissão determinante dos ganhos tributados e o que do seu texto e circunstâncias adjuvantes se possa extrair são atendíveis para a solução da questão colocada nos autos.

Por outro lado, a interpretação a que se procedeu da norma do CIMV, apoiada na recepção por esta do sentido juridicamente relevante dado à declaração no título aquisitivo, em nada ofende os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade tributárias, referidos nos arts. 106º/2 e 3 e 168º/1/i), nem o princípio da proibição da integração analógica, porquanto o resultado interpretativo alcançado envolve a interpretação declarativa da norma, no segmento dela que remete para a declaração no título executivo.

Depois, seguiu-se o determinado, interpretando rigorosamente, o sentido da declaração negocial segundo a regra legal do art. 236º/1 do CCivil, para cujo critério a lei, ainda declarativamente, remetia, ao referir que são terrenos para construção "os assim declarados no título aquisitivo". Bem dentro, pois, do campo da estrita legalidade, que não exige para os negócios jurídicos o uso de fórmulas tabulares (e seria deste tipo a exigência da expressão "terrenos para construção" nos termos da declaração para que esta servisse de fundamento da tributação).

Pelo exposto, procede a pretensão da Rte FªPª, sendo de revogar o acórdão recorrido na parte em que este anulou a liquidação impugnada, ficando a valer o julgado da lá instância que nessa parte se decidiu pela improcedência da impugnação.

Quanto ao recurso da lte, que pretende que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 45º/§1º do CIMV, é de referir que o mesmo pressupõe a anulação da liquidação do imposto por decisão judicial.

Ora, convencer-se a Fazenda a contar juros indemnizatórios sem a anulação da liquidação, que a decisão proferida neste tribunal em recurso da F^oP^a não decretou, não logra procedência por falta do referido pressuposto: existência de decisão judicial que anule a liquidação.

Dai, que decaia a pretensão da lte, resultando prejudicadas as questões que a Rte deduziu no recurso e improcedendo este.

Termos em que se concede provimento ao recurso da F^oP^a, negando-se o da impugnante, e se revoga o acórdão recorrido na parte em que anulou a liquidação impugnada, mantendo-o no tocante a juros indemnizatórios, assim como se mantendo o julgado da 1^a instância no que concerne à liquidação referida.

Custas pela impugnante, na 1^a instância e neste tribunal, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Prazo. Art. 27 do CIVA. Abertura do cofre.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na vigência da primitiva redacção do art. 27 do CIVA a falta de pagamento do imposto resultante de uma liquidação oficiosa convertia a cobrança eventual em cobrança virtual.*
- 2 — *Este regime de cobrança só foi alterado pelo D.L. 100/95, 19/5, que harmonizou o sistema de cobrança do IVA ao estabelecido no CPT.*
- 3 — *Assim, e por força do disposto no art. 7.º do D.L. 154/91, de 23/4, aos prazos de impugnação judicial daquela liquidação aplicavam-se disposições previstas no CPCI.*
- 4 — *A abertura do cofre, que servia de termo inicial do prazo previsto na al. a) do art. 89.º do CPT, pressupunha um débito ao Tesoureiro, mediante a entrega dos respectivos títulos de cobrança por parte do Chefe da Repartição de Finanças*

Recurso n.º 21 711; Recorrente: Município de Matosinhos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Costa Reis.

O Município de Matosinhos inconformado com o Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que confirmara a sentença proferida pelo Tributário de 1.ª Instância do Porto, que havia absolvido a Fazenda Nacional do pedido com o fundamento em que esta impugna-

ção havia sido extemporaneamente deduzida, dele vem interpor recurso que finaliza com a formulação das seguintes conclusões:

1. - O art. 89º, al. a) do CPCI dispõe que o prazo para deduzir impugnação judicial é de 90 dias contados do dia imediato ao da abertura do cofre para a cobrança das contribuições e impostos, não distinguindo as receitas de cobrança virtual das receitas de cobrança eventual.

2. - O prazo para deduzir a impugnação conta-se no caso vertente a partir do dia seguinte àquele em que o imposto e os juros compensatórios foram debitados ao Tesoureiro e não a partir da notificação para o pagamento voluntário.

3. - Tendo o débito do imposto e juros compensatórios impugnados sido efectuado em 24/9/93 e a impugnação sido apresentada em 23/12/93, foi respeitado o prazo de 90 dias previsto no art. 89º do CPCI.

4. - Ao confirmar a sentença da 1ª instância, que indeferiu liminarmente a impugnação com fundamento na sua extemporaneidade, o douto Acórdão recorrido violou o disposto no art. 90º do CIVA e 89º, a) do CPCI.

A Representante da Fazenda Nacional contra-alegou, e se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O Exmo. Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

São os seguintes os factos dados como provados pelo Tribunal recorrido:

1. - Com base na nota de correcções técnicas elaborada pelos Serviços de Fiscalização Tributária e que constam de fls. 25 a 34 dos autos, vieram os Serviços de Administração do IVA a efectuar as liquidações de IVA referentes aos anos de 1988, 1989, 1990 e 1991, no valor de 18.393.630\$00 e juros compensatórios no valor de 8.419.852\$00, tudo no montante de 26.813.482\$00.

2. - Desta liquidação foi o impugnante notificado para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento eventual dessa importância, e que findo esse prazo sem que se mostrasse efectuado o pagamento se procederia à cobrança virtual, de harmonia com o disposto no art. 27º do CIVA.

3. - O aviso de recepção referente a essa notificação foi assinado em 6/7/93.

4. - Porque não foi efectuado o pagamento, converteu-se essa receita eventual em receita virtual em 25/9/93.

5. - A presente impugnação foi apresentada em 23/12/93.

III

Fixados os factos resta aplicar-lhes o direito.

1. - A questão que aqui se nos coloca consiste em determinar o modo como se deve computar o prazo da impugnação judicial de IVA, relativa a liquidação oficiosa efectuada depois da entrada em vigor do CPT, cuja notificação para pagamento fora feita de acordo com o que se dispõe no art. 27º do CIVA.

Essa questão não é nova, tendo sido objecto de diversas pronúncias, nem sempre coincidentes, deste Supremo Tribunal.

Assim, enquanto os Acórdãos de 9/4/97 e de 14/5/97, Rec. nºs 21.414 e 21.418, defenderam que numa situação com aquelas caracte-

risticas o referido prazo se deveria contar de acordo com o que se dispõe no art. 123 do CPT, os Acórdãos de 7/2/96, de 6/11/96, de 29/1/97, de 19/2/97, de 15/1/97, de 19/3/97 e de 11/3/98, respectivamente Recs. n.ºs 14945, 20406, 20645, 20644, 20643, 21342 e 21415 decidiram que nessa situação e até à entrada em vigor do Dec.- Lei 100/95, de 19/5, aquele prazo se teria de contar segundo as regras estabelecidas no CPCI.

Esta última jurisprudência, que se foi consolidando e que hoje é maioritária, parece-nos a melhor.

Vejamos porquê.

2. - O IVA é, de harmonia com o regime estabelecido no respectivo código, por via de regra, um imposto liquidado e pago por iniciativa dos seus sujeitos passivos, pelo que a intervenção da Administração Fiscal nessa matéria só se fará quando aqueles deixarem de cumprir a sua obrigação de autoliquidação e pagamento ou quando a cumprirem defeituosamente. - vd. arts. 40º, n.º 1, 28º, n.º 1, 26º, n.º 1, 82º, 83º e 87º do CIVA.

Sempre que tal acontece e os serviços da Administração Fiscal tiverem de, por sua iniciativa, proceder a uma liquidação o contribuinte será "imediatamente notificado para efectuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública competente, no prazo de quinze dias a contar da notificação". - n.º 1 do art. 27º do citado código.

Acrescentando o seu n.º: 2 que "a falta de pagamento no prazo estabelecido converterá a cobrança em virtual nos termos e para os efeitos do disposto no CPCI".

Isto significava que sempre que deficiências nas declarações periódicas apresentadas pelos contribuintes ditassem a intervenção da Administração Fiscal e a realização de uma liquidação oficiosa, a cobrança do imposto seria originariamente eventual, só se convertendo em virtual se o pagamento dela resultante não fosse voluntariamente efectuado.

E isto era assim porque o CPCI foi a fonte onde o CIVA se inspirou para estabelecer o seu regime de cobrança e naquele se previram aquelas duas modalidades de pagamento e a possibilidade de uma cobrança eventual se converter em virtual, sempre que o pagamento se não fizesse voluntariamente.

A diferença entre uma e outra das referidas formas de pagamento no modo como se processava a intervenção do Tesoureiro da Fazenda Pública nessa cobrança.

Se o Tesoureiro, previamente ao pagamento, recebia do Chefe da Repartição de Finanças os respectivos títulos e, desse modo, se constituía na obrigação de os cobrar estávamos na presença de uma cobrança virtual.

Se, pelo contrário, aquele débito não existia e o título era apresentado pelo próprio interessado ao Tesoureiro no acto do pagamento que, geralmente, coincidia com o dia da liquidação, dizia-se que ocorria uma cobrança eventual.

A cobrança virtual dependia, assim, do prévio débito dos títulos de cobrança ao Tesoureiro, ao passo que na cobrança eventual essa entrega antecipada não existia e a iniciativa do pagamento partia do contribuinte.

Todavia se numa cobrança eventual o pagamento não fosse efectuado no prazo prescrito a mesma converter-se-ia em virtual. - vd. §§ 1º e 2º do art 19º do CPCI.

3. - Contudo, o novo CPT veio alterar as modalidades de cobrança dos impostos de tal forma que a partir da sua entrada em vigor deixou

de se poder falar em cobrança virtual e em cobrança eventual, visto as mesmas terem sido abandonadas, para se passar a falar apenas em pagamento voluntário e em cobrança coerciva. - vd. seu art. 102.

Essa alteração profunda das modalidades de cobrança iria, certamente, criar graves dificuldades no modo como o pagamento dos impostos deveria ser efectuado - deveriam seguir-se as novas regras ou continuavam-se a respeitar as antigas? - se o legislador não previsse legislação transitória que vigorasse enquanto que a harmonização de ambos os sistemas se não fizesse.

E, assim, surgiu o Dec.- Lei 154/91, de 23/4, que dispôs:

“Enquanto os respectivos códigos ou leis tributárias não forem adaptados às disposições de cobrança do novo código, os impostos de cobrança virtual continuarão a ser cobrados pelo actual regime, o qual também se aplicará à contagem dos respectivos prazos de reclamação ou impugnação judicial.”

E no tocante ao IVA aquela harmonização só se consumou com a publicação do Dec.- Lei 100/95, de 19/5.

O que deu origem a que se perguntasse como se deveria contar o prazo para a dedução de uma impugnação judicial que se dirigisse contra uma liquidação efectuada, nos preditos termos, no período ocorrido entre a entrada em vigor do CPT e a publicação do apontado decreto - lei.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal vem entendendo, maioritariamente, que um imposto cuja cobrança se converteu de eventual em virtual deve ser considerado um imposto de cobrança virtual e que, por isso, lhe deve ser aplicado o já citado art. 7º. do Dec.- Lei n.º 154/91, o que significa que a contagem do prazo para a sua impugnação judicial se deve fazer de harmonia com o regras previstas no CPCI. - vd. os Acórdãos acima referenciados.

E a nós parece-nos que essa jurisprudência é a melhor.

Sendo assim, o prazo para a impugnação judicial de uma liquidação de IVA efectuada no referido período deverá ser contado de harmonia com o que se dispõe no art. 89 do CPCI.

Ora nos termos deste preceito essa impugnação devia ser apresentada no prazo de 90 dias contados:

- a) Do dia imediato ao da abertura do cofre para a cobrança das contribuições e impostos;
- b) Do dia imediato ao da respectiva cobrança, quando feita eventualmente.

4. - Temos assim que, realizada uma liquidação adicional de IVA sem que o seu pagamento tenha sido efectuado por iniciativa do sujeito passivo, mediante a sua apresentação voluntária na Tesouraria munido do respectivo título - isto é, não tendo a cobrança sido feita eventualmente e em função disso a mesma se tenha convertido em cobrança virtual - o prazo para a impugnação judicial contava-se a partir do dia imediato ao da abertura do cofre.

O que nos remete para a questão de saber o que deve entender por abertura do cofre e em que circunstâncias é que se poderia dizer que a mesma ocorra.

O dia da abertura do cofre correspondia ao primeiro dia do prazo em que a dívida podia ser cobrada na Tesouraria. - vd. R. Carvalho e R. Pardal, CPCI, Anotado, 2ª. ed., pg. 398.

A abertura do cofre, que servia de termo inicial do prazo previsto na al. a) do citado art. 89, pressupunha, assim, um débito ao Tesoureiro, mediante a entrega dos respectivos títulos de cobrança que lhe era feita pelo Chefe da Repartição de Finanças.

Se assim é, o cofre só se poderia considerar aberto no dia em que aquela recepção fosse feita e se possibilitava ao contribuinte o pagamento do imposto devido. - vd., entre outros, Acs. deste Tribunal de 9/12/92, Rec. n.º 14.661 e de 19/1/95, Rec. n.º 18.309.

“Tratando-se de cobrança eventual não se verifica, formalmente, uma abertura do cofre”. - *Obra e Autores citados*, pg. 399.

A abertura do cofre era, assim, um facto formal típico da cobrança virtual que não ocorria sem o débito ao Tesoureiro, e que era comum tanto às cobranças originariamente virtuais como às eventuais que, por falta de pagamento atempado, se tivessem convertido em virtuais.

O que fica dito permite-nos fazer duas afirmações decisivas para a decisão deste recurso

- por um lado, a de que à contagem do prazo aqui em causa se deve aplicar o disposto na al. a) do art. 89º do CPC;

- por outro, a de que o início desse prazo tinha lugar no dia imediato ao Tesoureiro ter recebido o respectivo título de cobrança.

5. - Descendo ao caso dos autos e aplicando-lhe os princípios acabados de expor constatamos que o Recorrente, na sequência de uma liquidação oficiosa, foi notificado, por carta registada com A/R cujo aviso foi assinado em 24/9/93.

Não tendo o Recorrente pago voluntariamente o imposto resultante dessa liquidação a cobrança do mesmo converteu-se de eventual em virtual.

O douto Acórdão recorrido estabeleceu que essa conversão teve lugar em 24/9/93. - vd. ponto 4º do probatório.

Não nos disse, porém, em que dia é que ocorreu o débito ao Tesoureiro, e conseqüentemente, em que dia é que ocorreu a abertura do cofre, o que é decisivo para a decisão a tomar, tanto mais que na informação de fls. 45 se afirma que se procedeu ao débito ao Tesoureiro em 22/9/93 e essa afirmação parece incompatível com a data da conversão acima referenciada.

Sendo assim, e sendo que os autos não contêm os elementos de facto necessários à decisão do recurso, impõe-se proceder a novo julgamento da matéria de facto para que os pontos acima referidos sejam definitivamente fixados.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal recorrido a fim de que proceda à ampliação da matéria de facto e proceda a novo julgamento de acordo com os princípios ora definidos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) —
Coelho Dias — *Vitor Meira* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção

de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT -.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.

Recurso: 21 820; Recorrente: Carlos Correia de Sampaio de Vasconcelos Porto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a aliás doutra sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, que julgou improcedente a oposição que antes deduzira em execução fiscal contra si mandada reverter, na qualidade de responsável subsidiário, para pagamento das dívidas exequendas da Sociedade Fábrica da Quinta, Confecções Têxteis, Limitada, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o “revertido” Carlos Correia de Sampaio de Vasconcelos Porto, nos autos convenientemente identificado.

Admitido o recurso apresentou já neste Supremo Tribunal as suas doutes alegações, que ora constam de fls. 155 a 187, pugnando pela revogação do decidido e pela consequente procedência da oposição à execução respectiva.

Contra-alegou, depois, a Fazenda Pública, ora Recorrida, sufragando o entendimento acolhido na sindicada sentença, cuja manutenção reclama, por, em seu entender nela se ter operado adequada subsunção da matéria de facto apurada ao direito aplicável, já que o oponente não logrou ilidir a presunção legal de culpa a que se refere o art. 13º do CPT.

Mediante promoção do Magistrado do Ministério Público, por despacho do Relator de fls. 189 foi aquele notificado nos termos e para os efeitos do disposto no art. 690º n.º 4 do CPC.

E, dando satisfação ao assim determinado, apresentou depois o Recorrente as respectivas conclusões do seu recurso, que constam de fls. 190 a 198, e que, até por economia processual, aqui se dão por integralmente reproduzidas, nelas mantendo, em substância, o entendimento sufragado nas alegações antes apresentadas, pugnando, em síntese e fundamentalmente, pelo reclamado reconhecimento de que os factos apurados na sindicada sentença, quando muito, apenas seriam susceptíveis de lhe poder ser imputados a título de mera negligência, o que, só por si, implicaria a não aplicação ao caso “sub judicio” do disposto no art. 13º do CPT.

Usando da faculdade concedida pelo n.º 5 do citado art. 690º do CPC, a Fazenda Pública respondeu tempestivamente reiterando o entendimento antes sustentado aditando-lhe agora, além do mais, que “...Como a própria recorrente afirma, os actos foram praticados por si porque, como gerente de direito era a única pessoa que o podia fazer.”, concluindo, como antes, pela improcedência do presente recurso jurisdicional.

E o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, depois, em bem esclarecido e

fundamentado parecer, pela incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional.

Uma vez que, evidencia, nas conclusões apresentadas, designadamente na conclusão 40ª, o Recorrente invoca factos que não só não foram dados como provados como e consequentemente não foram considerados na sindicada decisão, circunstância que, por si só e independentemente da eventual relevância deste para a decisão a proferir, determina se não possa deixar de concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

Porque assim, de harmonia com o disposto nos arts. 32º.n.º 1 al. b) e 41º.n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, conclui suscitando a referida "questão prévia" que, a proceder, obsta se conheça de mérito.

Notificadas as partes da questão assim suscitada e nada tendo por elas sido invocado, alegado ou requerido, corridos, depois, os vistos legais, cumpre agora apreciar e decidir, já que a tanto nada obsta.

Em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da competência hierárquica deste STA para conhecimento do objecto do presente recurso.

Na verdade, integrando a *competência em razão da hierarquia* pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que é do conhecimento officioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento deve, por isso mesmo, preceder o de qualquer outra matéria - cfr. arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 45º.n.º 1 e 2 do CPT -.

Questão que, adiantemo-lo, desde já, não pode deixar de proceder, aliás de harmonia com jurisprudência reiterada, pacífica e constante deste Supremo Tribunal Administrativo Secção de Contencioso Tributário.

Com efeito, atentando na matéria de facto dada por assente e que consta da aliás douta sentença em crise - cfr. n.º 1 a 8 de fls. 133 e 134. que aqui se dá por integralmente reproduzida. para todos os efeitos legais, e vistos o teor e conteúdo das conclusões do presente recurso designadamente o conteúdo da invocada conclusão 40ª, impõe-se na verdade concluir que, com elas, o Recorrente suscita, invocando, factos que não foram levados ao probatório da impugnada decisão e nela não foram, naturalmente, ponderados ou considerados.

Ora, de harmonia com o disposto nos referidos arts. 32.º n.º 1, alínea b) e 41.º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e art. 21.º n.º 4 deste Estatuto -, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2ª instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1. do citado art. 32.º.

Daí que, consoantemente, se estabeleça também no art. 167.º do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, "*ex vi*" do n.º 2 do art. 109.º do ETAF).

Porque assim e face ao disposto nos invocados preceitos legais, este Supremo Tribunal verdade, entendendo, pacífica e constantemente, que a competência se afere antes pelo "*quid disputatum*", que não pelo

“*quid decisum*”, e que para sobre ela se pronunciar e decidir o que é relevante é saber se o Recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscita qualquer questão de facto ou invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não relevando, para a decisão a proferir nesta sede, a apreciação da eventual atendibilidade ou pertinência dos factos invocados pelo Recorrente - cfr., entre outros, os acórdãos de 4-5-94 e de 25-3-98 proferidos, respectivamente, nos processos n.º 17.643 e n.º 18.858 -.

E assim porque, esta apreciação envolve já, na verdade, juízo de mérito que apenas cabe ao tribunal depois de decidida positivamente a questão da sua competência.

Isto é, o tribunal não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, antes de decidida a da sua competência, já que aquela cabe apenas ao tribunal que vier a ser julgado competente.

A competência em razão da hierarquia é, com efeito, questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Ora, tendo-se já demonstrado que o Recorrente nas alegações e conclusões do recurso, conclusões que, nos termos dos arts. 684 e 690 do CPC, delimitam fixando o seu objecto e alcance impugnatório, invoca factos que não vêm dados como provados, assim suscitando questões que haverá de ser resolvidas em sede de fixação dos factos materiais da causa.

Importa agora e consequentemente concluir também que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, desde logo, apurada a arguida incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso e definida antes, para tanto, a competência da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Independentemente, repete-se, do juízo que, a final, este Tribunal venha a formular acerca da relevância ou pertinência dos factos agora alegados para a decisão do mérito da causa, já em função da posição de direito que venha a acolher.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público, e, consequentemente, em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, e, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., indicar como competente para conhecer do presente recurso o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º§ 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L. P. T. A.).

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Prazo. Art. 27 do CIVA. Abertura do cofre.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na vigência da primitiva redacção do art. 27 do CIVA a falta de pagamento do imposto resultante de uma liquidação oficiosa convertia a cobrança eventual em cobrança virtual.*
- 2 — *Este regime de cobrança só foi alterado pelo D.L. 100/95, 19/5, que harmonizou o sistema de cobrança do IVA ao estabelecido no CPT.*
- 3 — *Assim, e por força do disposto no art. 7º. do DL. 154/91, de 23/4, aos prazos de impugnação judicial daquela liquidação aplicavam-se disposições previstas no CPCI.*
- 4 — *A abertura do cofre, que servia de termo inicial do prazo previsto na al. a) do art. 89º do CPTI, pressupunha um débito ao Tesoureiro, mediante a entrega dos respectivos títulos de cobrança por parte do Chefe da Repartição de Finanças.*

Recurso: 21 356; Recorrente: José Manuel Duarte; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Costa Reis.

José Manuel Duarte inconformado com a sentença do Sr. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que julgou improcedente esta impugnação dirigida contra a liquidação adicional de IVA referente ao período compreendido entre 1/1/87 e 31/12/87, dela veio interpor este recurso que concluiu do seguinte modo:

A. - O Sr. Juiz do Tribunal *a quo* julgou improcedente, por extemporânea, a impugnação apresentada pelo Recorrente.

B. - Referindo ter existido violação do disposto do prazo de 90 dias para a respectiva apresentação, previsto no art. 89, al. a), do CPCI, contado a partir do da imediato ao da abertura do cofre para cobrança das contribuições e impostos, *in casu* o dia 17/12/92.

C. - Entende, porém, o ora Recorrente que não são aplicáveis a este caso concreto os invocados preceitos legais.

D. - Uma vez que no caso está em causa um problema de aplicação das leis no tempo, face à entrada em vigor, em 1/7/91, do novo CPT:

E. - Cujo respectivo art. 3º expressamente prevê a regra da aplicação imediata da Lei nova no processo tributário.

F. - Aliás, já no âmbito do direito processual civil, de aplicação supletiva, vigora a mesma regra da aplicação imediata da lei processual nova.

G. - Regra essa que se fundamenta no facto de estarem em causa normas de interesse público, inerentes ao sistema de justiça e no facto de a norma processual nova reflectir o interesse de aperfeiçoamento do funcionamento do poder judicial e, no caso concreto, da justiça tributária.

H. - Resulta assim que no caso *sub judice* o prazo para a apresentação da impugnação é o previsto no art. 123º, al. a) do CPT, o qual é de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos.

I. - Pelo que tendo a impugnação sido apresentada em 26/3/93, foi-o tempestivamente.

J. - Assim sendo, a, aliás, douda sentença recorrida violou os arts. 3º e 123º, n.º 1, a) do CPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumpre decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

1. - O impugnante encontra-se colectado pela actividade de comércio por grosso de tecidos e obras têxteis - CAE 610720.
2. - Relativamente ao exercício de 1987 foi a contabilidade do impugnante objecto de exame pelos Serviços de Fiscalização Tributária.
3. - Em consequência do exame efectuado aqueles Serviços lavraram a informação de 29/4/88, que se encontra no processo administrativo apenso e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.
4. - Em consequência daquele relatório foi fixado ao contribuinte o IVA em falta de 914.240\$00 relativo ao exercício de 1987.
5. - Por officio de 17/5/88 foi o impugnante notificado para pagar aquele valor ou reclamar.
6. - Em 25/5/88 o impugnante apresentou reclamação nos termos do art. 84º do CIVA.
7. - Em 4/11/88 foi elaborado novo relatório pelos Serviços de Fiscalização Tributária, que se encontra junto ao processo administrativo apenso e que se dá como reproduzido.
8. - A Comissão Distrital de Revisão decidiu, por unanimidade, deferir parcialmente a reclamação do contribuinte, fixando o imposto em falta em 913.163\$00.
9. - O contribuinte foi notificado daquela decisão e para proceder ao pagamento do imposto em falta e juros compensatórios por carta com aviso de recepção assinado em 17/12/92.
10. - A impugnação foi apresentada em 26/3/93.

III

Fixados os factos resta aplicar-lhes o direito.

1. - A questão que aqui se nos coloca consiste em determinar o modo como se deve computar o prazo da impugnação judicial de IVA, relativa a liquidação oficiosa efectuada depois da entrada em vigor do CPT, cuja notificação para pagamento fora feita de acordo com o que se dispõe no art. 27º do CIVA.

Essa questão não é nova, tendo sido objecto de diversas pronúncias, nem sempre coincidentes, deste Supremo Tribunal.

Assim, enquanto os Acórdãos de 9/4/97 e de 14/5/97, Rec. n.ºs 21.414 e 21.418, defenderam que numa situação com aquelas características o referido prazo se deveria contar de acordo com o que se dispõe no art. 123 do CPT, os Acórdãos de 7/2/96, de 6/11/96, de 29/1/97, de 19/2/97, de 15/1/97, de 19/3/97 e de 11/3/98, respectivamente Recs. n.ºs 14.945, 20406, 20645, 20644, 20643, 21342 e 21415, decidiram que nessa situação e até à entrada em vigor do Dec.- Lei 100/95, de 19/5, aquele prazo se teria de contar segundo as regras estabelecidas no CPCI.

Esta última jurisprudência, que se foi consolidando e que hoje é maioritária, parece-nos a melhor.

Vejamos porquê.

2. - O IVA é, de harmonia com o regime estabelecido no respectivo código, por via de regra, um imposto liquidado e pago por iniciativa dos seus sujeitos passivos, pelo que a intervenção da Administração

Fiscal nessa matéria só se fará quando aqueles deixarem de cumprir a sua obrigação de autoliquidação e pagamento ou quando a cumprirem defeituosamente. - vd. arts. 40º, n.º 1, 28 º, n.1, 26º, n.º 1, 82º, 83º e 87º do CIVA.

Sempre que tal acontece e os serviços da Administração Fiscal tiverem de por sua iniciativa, proceder a uma liquidação o contribuinte será “imediatamente notificado para efectuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública competente, no prazo de quinze dias a contar da notificação”. - n.º. 1 do art. 27º do citado código.

Acrescentando o seu n.º. 2 que “a falta de pagamento no prazo estabelecido converterá a cobrança em virtual nos termos e para os efeitos do disposto no CPCI”.

Isto significava que sempre que deficiências nas declarações periódicas apresentadas pelos contribuintes dissessem a intervenção da Administração Fiscal e a realização de uma liquidação oficiosa, a cobrança do imposto seria originariamente eventual, só se convertendo em virtual se o pagamento dela resultante não fosse voluntariamente efectuado.

E isto era assim porque o CPCI foi a fonte onde o CIVA se inspirou para estabelecer o seu regime de cobrança e naquele se previeram aquelas duas modalidades de pagamento e a possibilidade de uma cobrança eventual se converter em virtual, sempre que o pagamento se não fizesse voluntariamente.

A diferença entre uma e outra das referidas formas de pagamento residia no modo como se processava a intervenção do Tesoureiro da Fazenda Pública nessa cobrança.

Se o Tesoureiro, previamente ao pagamento, recebia do Chefe da Repartição de Finanças os respectivos títulos e, desse modo, se constituía na obrigação de os cobrar estávamos na presença de uma cobrança virtual.

Se, pelo contrário, aquele débito não existia e o título era apresentado pelo próprio interessado ao Tesoureiro no acto do pagamento que, geralmente, coincidia com o dia da liquidação, dizia-se que ocorria uma cobrança eventual.

A cobrança virtual dependia, assim, do prévio débito dos títulos de cobrança ao Tesoureiro, ao passo que na cobrança eventual essa entrega antecipada não existia e a iniciativa do pagamento partia do contribuinte.

Todavia se numa cobrança eventual o pagamento não fosse efectuado no prazo prescrito a mesma converter-se-ia em virtual. - vd. §§ 1º. e 2º. do art. 19º. do CPCI.

3. - Contudo, o novo CPT veio alterar as modalidades de cobrança dos impostos de tal forma que a partir da sua entrada em vigor deixou de se poder falar em cobrança virtual e em cobrança eventual, visto as mesmas terem sido abandonadas, para se passar a falar apenas em pagamento voluntário e em cobrança coerciva. - vd. seu art. 102.

Essa alteração profunda das modalidades de cobrança iria, certamente, criar graves dificuldades se o legislador não previsse legislação transitória que vigorasse enquanto que a harmonização do sistema se não fizesse.

E, assim, surgiu o art. 7º. do Dec.- Lei 154/91, de 2374, que dispôs: “Enquanto os respectivos códigos ou leis tributárias não forem adaptados às disposições de cobrança do novo código, os impostos de cobrança virtual continuarão a ser cobrados pelo actual regime, o qual também se aplicará à contagem dos respectivos prazos de reclamação ou impugnação judicial.”

E no tocante ao IVA aquela harmonização só se consumou com a publicação do Dec.- Lei 100/95, de 19/5.

O que deu origem a que se perguntasse como se deveria contar o prazo para a dedução de uma impugnação judicial que se dirigisse contra uma liquidação efectuada, nos preditos termos, no período ocorrido entre a entrada em vigor do CPT e a publicação do apontado dec.- lei.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal vem entendendo, maioritariamente, que um imposto cuja cobrança se converteu de eventual em virtual deve ser considerado um imposto de cobrança virtual e que, por isso, deve ser-lhe aplicado o art. 7.º do Dec.- Lei 154/91, já citado. - vd. os Acórdãos acima referenciados.

E a nós parece-nos que essa jurisprudência é a melhor.

Sendo assim, o prazo para a impugnação judicial de uma liquidação de IVA efectuada no referido período deverá ser contado de harmonia com o que se dispõe no art. 89 do CPCI.

Ora nos termos deste preceito essa impugnação devia ser apresentada no prazo de 90 dias contados:

a) Do dia imediato ao da abertura do cofre para a cobrança das contribuições e impostos;

b) Do dia imediato ao da respectiva cobrança, quando feita eventualmente.

Deste modo, realizada uma liquidação adicional de IVA sem que o seu pagamento tenha sido efectuado por iniciativa do sujeito passivo, mediante a sua apresentação voluntária na Tesouraria munido do respectivo título - isto é, não tendo a cobrança sido feita eventualmente - o prazo para a impugnação judicial contava-se a partir do dia imediato ao da abertura do cofre.

O que nos remete para a questão de saber o que deve entender por abertura do cofre e em que circunstâncias é que se poderia dizer que a mesma ocorria.

O dia da abertura do cofre correspondia ao primeiro dia do prazo em que a dívida podia ser cobrada na Tesouraria. - vd. R. Carvalho e R. Pardal, CPCI, Anotado, 2.ª ed., pg. 398.

A abertura do cofre, que servia de termo inicial do prazo previsto na al. a) do citado art. 89, pressupunha, assim, um débito ao Tesoureiro, mediante a entrega dos respectivos títulos de cobrança pelo Chefe da Repartição de Finanças.

Se assim é, o cofre só se poderia considerar aberto no dia em que aquela recepção era feita e se possibilitava ao contribuinte o pagamento do imposto devido. - vd., entre outros, Acs. deste Tribunal de 9/12/92, Rec. n.º 14.661, e de 19/1/95, Rec. n.º 18.309.

“Tratando-se de cobrança eventual não se verifica, formalmente, uma abertura do cofre”. - Obra e Autores citados, pg. 399.

A abertura do cofre era, assim, um facto formal típico da cobrança virtual que não ocorria sem o débito ao Tesoureiro, e que era comum tanto às cobranças originariamente virtuais como às eventuais que, por falta de pagamento atempado, se tivessem convertido em virtuais.

O que fica dito permite-nos fazer duas afirmações decisivas para a decisão deste recurso:

- por um lado, a de que à contagem do prazo aqui em causa se deve aplicar o disposto na al. a) do art. 89.º do CPCI;

- por outro, a de que o início desse prazo tinha lugar no dia imediato ao Tesoureiro ter recebido o respectivo título de cobrança.

4. - Descendo ao caso dos autos e aplicando-lhe os princípios acabados de expor constatamos que o Recorrente, na sequência de uma

liquidação oficiosa, foi notificado, por carta registada com A/R assinada em 17/12/92, para proceder, nos quinze dias imediatos, ao pagamento do imposto dela decorrente, tendo-lhe ainda sido dito que, se o não fizesse, proceder-se-ia à cobrança virtual. - vd. ponto 9º do probatório e fls. 1 e 2 do processo apenso.

Deste modo nunca o débito ao Tesoureiro do título aqui em causa poderia ocorrer antes de 2/1/93, pois que só nesta data terminava o prazo para pagamento voluntário e aquele débito não poderia ser feito sem que este prazo expirasse.

Sendo assim, e sendo que esta impugnação foi apresentada em 26/3/93 é forçoso concluir que a mesma deu entrada dentro do prazo previsto no citado art. 89 do CPCI, isto é, foi tempestivamente apresentada.

Nestes termos acordam os Juízes deste Tribunal em conceder provimento ao recurso e, revogando a decisão recorrida, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância a fim de que, se nada mais o impedir, se conheça do mérito da causa.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) —
Almeida Lopes — *Coelho Dias* — *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Derramas — Natureza jurídica. Leis interpretativas. Retroactividade:

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As derramas são impostos dependentes (artº 5º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro), pois quem estiver isento de IRC não está isento de derrama, pelo que esta já não é acessória mas autónoma;*
- II — Económica e financeiramente as derramas não são um custo fiscal, embora juridicamente sejam um encargo fiscal (artº 23º, al.f), do CIRC);*
- III — Por força da natureza interpretativa da redacção dada ao artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC, pela Lei nº 10-B/96, de 23 de Março (artº 28º, nº 7) a derrama é um encargo não dedutível para efeitos fiscais;*
- IV — Uma lei é interpretativa quando opta por uma das interpretações anteriores e possíveis de lei interpretada;*
- V — O facto de a lei interpretativa se integrar na lei interpretada não viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, pois os contribuintes têm de contar não apenas com a sua interpretação, mas com as outras interpretações possíveis dos textos legais.*

Recurso n.º 21.997; Recorrente: Romariz — Vinhos, S.A ; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Almeida Lopes

1º Relatório

Com fundamento em erro na determinação do lucro tributável, pois não considerou a derrama como custo fiscal, quando, em seu entender, o devia ter feito, a contribuinte ROMARIZ — Vinhos, S A; com sede na Rua Rei Ramiro, n.º 356, Santa Marinha, V.N.Gaia, deduziu impugnação judicial contra a liquidação, e pediu a sua anulação, de IRC e derrama do exercício de 1993.

Por sentença de fls. 81 a 90, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente, à uma por uma razão de ordem lógica e à outra com base na lei interpretativa (artº 28º, nº 7, da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março).

Inconformada com a sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

1º O IRC incide sobre o “lucro real”, tal como resulta do apuramento contabilístico;

2º Para efeitos de apuramento do lucro tributável, em regra, é custo tudo quanto esteja contabilisticamente reconhecido como tal, sendo indispensável à obtenção dos proveitos;

3º Só não o serão os encargos especificamente excluídos por norma fiscal expressa;

4º Assim, para determinação do lucro tributável em IRC a regra é a dedutibilidade de todos os encargos como custos fiscais;

5º É excepcional, insusceptível, pois, de aplicação analógica, a norma do at. 41º, nº 1, alínea a) do CIRC que impede a dedução do IRC como custo para tal efeito;

6º Na vigência da inicial redacção dessa alínea, a derrama, como encargo fiscal que é, só não seria assim dedutível como custa na determinação do lucro tributável se coubesse no conceito de IRC;

7º IRC e derrama são conceitos distintos: quanto ao destino da receita, à normalidade ou excepcionalidade da incidência e aos sujeitos tributários activos — num o Estado, na outra os municípios;

8º Por isso, não pode, nesta perspectiva, tratar-se a derrama como um mero adicional do IRC, antes como um imposto acessório dele;

9º As diferenças entre estas duas figuras tributárias levam à conclusão que o conceito do imposto da derrama não cabe no conceito do IRC;

10º Se o legislador do CIRC quisesse exceptuar também a derrama daquela regra de dedutibilidade dos encargos fiscais como custos só teria de usar na redacção do art. 41º, nº 1, alínea a) do CIRC, uma fórmula semelhante à que usara meses antes ao dar nova redacção à alínea c) do art. 32º do CCI através do DL 95/88;

11º Face à inicial redacção dos arts. 23º, alínea f) e 41º, nº 1, alínea a) a colecta da derrama é de considerar como custo na determinação do lucro tributável em IRC;

12º Não altera esta conclusão a nova redacção dada ao art. 5º da Lei nº 1/87 pelo DL 470-B/88

13º Também não altera esta conclusão a natureza interpretativa conferida pela Lei Orçamental de 1996 à nova redacção do art. 41º, nº 1, alínea a), do CIRC;

14º Tal alteração inova face à redacção anterior, pelo que é inconstitucional a atribuição daquela natureza, impondo-se a conclusão de

que a nova redacção da norma apenas dispõe para o futuro. i.e., de 1996, inclusive, em diante.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Nesta STA, do Dº PGA emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

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

— a impugnante exerce a actividade de comércio de vinhos em geral, Vinho do Porto, Brandys e demais bebidas alcoólicas e importação de bebidas estrangeiras; e

— em 31/05/94 apresentou a declaração modelo 22, relativamente ao exercício de 1993, procedendo à autoliquidação do I. R. C.;

— a impugnante inscreveu na linha 12 do quadro 17 da dita declaração mod. 22. “I. R. C. e Contribuição Autárquica (art. 41, nº 1, alíneas a) e b)” a soma de Esc. 6.649.607\$00;

— relativamente àquele exercício a impugnante procedeu à autoliquidação em I. R. C., no montante de Esc. 4.577.864\$00 e de Derrama no valor de Esc. 428.401\$00 com base no lucro tributável apurado de Esc. 12.716.290\$00 e matéria colectável de igual montante;

— na determinação daquele lucro tributável não foi considerado como custo dedutível a colecta da derrama;

— a ora impugnante deduziu reclamação graciosa contra autoliquidação acima referida em 18/10/95;

— sobre a dita reclamação não foi proferida qualquer decisão;

— esta impugnação deu entrada na Repartição de Finanças em 13/02/96.

2º Fundamentos

Vejamos, em primeiro lugar, as normas jurídicas aplicáveis ao caso.

Nos termos do artº 23º, al. f), do CIRC, consideram-se custos ou perdas os encargos fiscais e parafiscais.

De acordo com o artº 41º do CIRC, na redacção vigente em 1993, NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL, MESMO QUANDO CONTABILIZADOS COMO CUSTOS OU PERDAS DE EXERCÍCIO, O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC), INCLUINDO AS IMPORTÂNCIAS PAGAS POR RETENÇÃO NA FONTE OU POR CONTA.

A Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, no seu artº 28º, deu a seguinte redacção a este artº 41º, nº 1, al. a) do CIRC:

NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL OS SEGUINTE ENCARGOS, MESMO QUANDO CONTABILIZADOS COMO CUSTOS OU PERDAS DE EXERCÍCIO:

a) O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC) E QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS.

E determinou o n.º 7 desse artº 28º:

A REDACÇÃO DADA NOS TERMS DO Nº 1 À AL. A) DO Nº 1 DO ARTIGO 41º DO CÓDIGO DO IRC TEM NATUREZA INTERPRETATIVA.

Para decidir como decidiu, o M^o Juiz a quo apoiou-se em dois fundamentos:

— A derrama é um verdadeiro imposto sobre lucros, pelo que não pode ser custo fiscal, ainda que esse imposto não tivesse sido exceptonado expressamente;

— A nova redacção do art^o 41^o, n^o 1, al. a), do CIRC — E QUAIS-QUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS — aplica-se retroactivamente aos lucros do exercício de 1993.

Vejamos a natureza jurídica das derramas.

No domínio das Ordenações do Reino, as derramas eram conhecidas por fintas (cfr. OLIVEIRA LÍRIO, Impostos Locais no Direito Tributário Português, vol.II, 1960, pág. 23).

No domínio do Código Administrativo de 1940, apenas as juntas de freguesia tinham a faculdade de lançar derramas extraordinárias (art^o 781^o).

Depois, vária legislação avulsa criou derramas municipais para fazer face a certas necessidades. Deste modo, tínhamos como receitas municipais alguns impostos municipais directos que ingressavam nas receitas municipais sem terem afectação especial, e tínhamos as derramas que, sendo adicionais às colectas de certos impostos estaduais, deles se distinguiam pelo seu carácter extraordinário e pela afectação à satisfação de certos encargos do município. Por isso, as derramas eram impostos acessórios do imposto principal, pois quem estivesse isento do imposto principal automaticamente ficava isento da derrama (cfr. Parecers da PGR n^{os} 126/83 e 69/84).

A primeira Lei das Finanças Locais (Lei n^o 1/79) ainda considerava as derramas como impostos acessórios (art^o 12^o, n^o 2).

A segunda Lei das Finanças Locais alterou esta qualificação, pois as derramas passaram de impostos acessórios a impostos dependentes, já que passaram a ter autonomia em relação ao imposto principal — quem estivesse isento do imposto principal já não estava isento de derrama.

A terceira Lei das Finanças Locais (Lei n^o 1/87, de 6 de Janeiro) manteve as derramas como impostos dependentes (art^o 5^o), pois quem estiver isento do imposto principal não está isento da derrama, salvo se a isenção do imposto principal for permanente.

Deste modo, podemos concluir que no ano de 1993 as derramas tinham a natureza jurídica de impostos dependentes.

Determinada a natureza jurídica das derramas, serão as mesmas de considerar como um encargo fiscal para efeitos do disposto no art^o 23^o, al. f), do CIRC?

A letra, como imposto dependente que são, as derramas não podem deixar de ser um encargo fiscal.

Mas temos de reconhecer que as derramas não são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a derrama ou para a manutenção da fonte produtora.

Isto é, tendo o legislador indicado alguns exemplos de custos fiscais, neles incluindo os encargos fiscais em geral, de um ponto de vista jurídico parece que as derramas não podem deixar de ser consideradas como custos fiscais.

Mas de um ponto de vista económico e financeiro as derramas, como impostos dependentes do imposto principal (IRC), não são em rigor um custo fiscal pois não são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a IRC ou para a manutenção de fonte produtora.

E foi esta aparente contradição entre o direito e a economia que levou a decisões divergentes deste STA, como se pode ver pela fundamentação do acórdão de 14.5.97, publicado nos AD n.º 427-887.

Para pôr fim a estas dúvidas jurisprudenciais e tendo em conta que a Administração Fiscal seguia a tese de que as derramas não eram um custo fiscal, veio a Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, dar nova redacção do art.º 41.º, n.º 1, al. a) do CIRC, o qual deixou de considerar não dedutível apenas o IRC mas também **QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS**. E aqui cabem inequivocamente as derramas.

Mas a lei foi mais longe, pois o n.º 7 do art.º 28.º da Lei n.º 10-B/96, veio dizer que a nova redacção tinha **NATUREZA INTERPRETATIVA**.

Ora, A LEI INTERPRETATIVA INTEGRA-SE NA LEI INTERPRETADA (art.º 13.º, n.º 1, do Código Civil).

Para que uma lei seja interpretativa precisa de reunir dois requisitos: a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta e a solução difundida pela Lei nova se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela pudessem chegar sem ultrapassar os limites impostos à interpretação e aplicação da lei (cfr. Prof. BAPTISTA MACHADO Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 247).

Ora, a retroactividade — ou integração na lei anterior — prevista naquele n.º 7 do art.º 28.º não afronta as regras da razoabilidade, pois o legislador optou por uma das soluções que já no domínio da redacção inicial eram sufragadas pela jurisprudência deste STA e pela doutrina da Administração Fiscal.

Diz a recorrente que esta retroactividade ou integração na lei interpretada é inconstitucional.

Mas não tem razão, pois a atribuição de natureza interinterpretativa à nova redacção dada ao art.º, n.º 1, al. a), do CIRC, é razoável e não abusiva. A confiança da recorrente não foi violada, pelo facto de ela, ao preencher a declaração do IRC, também ter considerado a derrama como não dedutível. Era uma das interpretações no domínio da lei anterior. Ora a retroactividade só é inconstitucional quando violar gravemente a confiança das pessoas (acórdãos do Tribunal Constitucional nos 3/84 5/84, publicados na II S. do DR de 27.4.84 e 28.4.84).

Deste modo, a sentença recorrida interpretou bem a lei.

3.º Decisão

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

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

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel* — Fui presente: *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Tipicidade dos fundamentos legais.

Doutrina que dimana da decisão:

Os fundamentos de oposição à execução fiscal são os taxativamente indicados no artº 286º do CPT.

Recurso n.º 22.031; Recorrente: António Manuel Seixo Amorim;
Recorrida: Fazenda Pública ; Relator: Ex.^{mo} Consº Dr. Almeida
Lopes

1º Relatório

Tendo sido mandada reverter contra si a execução fiscal n.º 3581-96/700004.9 que corria seus termos pela 3ª Repartição de Finanças de V.N.Gaia contra a executada Vilas Boas, Guimarães, Ldª., veio o gerente ANTÓNIO MANUEL SEIXO AMORIM deduzir oposição a essa execução, tendo alegado prescrição do direito à liquidação, ilegitimidade e caso julgado.

Por sentença de fls. 34 a 42, a Mª Juíza do Tribunal Tributário da 1ª Instância do Porto (1º, 2º) julgou a oposição improcedente por não se verificarem os fundamentos alegados.

Inconformado, o oponente recorreu para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

I — Não foram tidos em atenção pelo Mmo Juíz, os invocados Artos. 33º e 34. do Cód. Proc. Tributário, cuja não aplicação no caso *sub judice*, constituem violação da Lei e questões de direito;

II — Não se encontram conhecidas as excepções peremptórias de caso julgado e litispendência em flagrante ignorância com o preceituado nos Artos, 493º a 498º. do Código de Processo Civil e alínea f) do Artº. 2. do Cód. Proc. Tributário;

III — A sentença recorrida ignora o preceituado no n.º. 1 do Artº. 286º. Do Cód. Proc. Tributário.

IV — Nos termos do Artº.261º. do Cód. Proc. Tributário a execução fiscal que deu origem à oposição e a douta sentença recorrida, já se extinguiu contra o recorrente e por diversas vezes:

VI — No processo de Falência de “Villas Boas, Guimarães, Ldª.”, encontram-se também e flagrantemente violados os seguintes preceitos legais: Artos. 736º. e 737º e 1230º. do Cód. Proc. Civil, DL. 132/93 de 23 de Abril, Lei nº. 17/86 de 14 de Julho, 177/86 de 2 de Julho, DL. 49408 de 24/11/1969, e Artº. 25º. e nº. 4 do artº. 268º. da Constituição da República Portuguesa.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Nesta STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que a 1ª instância fixou a seguinte matéria de facto:

— 1 — Por dívidas de contribuições ao C.R.S.S. do Porto do período de Agosto e Setembro de 1989, no montante de 152.520\$00, foi instaurada em Março de 1990 execução fiscal contra a sociedade comercial Vilas Boas Guimarães, Ldª, que, correu termos no 4º Juízo deste Tribunal Tributário sob o nº 307/90 e corre actualmente na 3ª Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais do Porto sob o nº 3581-96/700004.9.

— 2 — Por inexistência de bens penhoráveis daquela sociedade, veio a execução a reverter contra o aqui oponente, por despacho proferido em 4-7-95, com fundamento na sua responsabilidade subsidiária.

ria, enquanto gerente da sociedade executada, o qual foi citado nessa qualidade em 25-3-96.

— 3 — O oponente foi nomeado gerente da sociedade executada no respectivo pacto social, tal como consta da certidão da Conservatória do Registo Comercial junta a fls. 26/27 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

— 4 — O Oponente deduziu oposição fiscal n.º 5943/90 da 3.ª Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais do Porto instaurada contra a sociedade Vilas Boas Guimarães, Ld.ª, e revertida contra si, para cobrança coerciva de contribuições em dívida ao CRSS de Outubro de 1989 a Maio de 1990, a qual veio a ser decidida por sentença de 12-06-95, nos termos que constam do documento junto aos autos a fls. 7 a 9 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

2.º Fundamentos

Invoca o recorrente o facto de a M.ª Juíza a quo não ter tido em atenção o disposto nos art.ºs 33.º e 34.º do CPT.

O art.º 33.º trata da caducidade do direito à liquidação, e o art.º 34.º trata da prescrição das obrigações tributárias.

Mas lendo a sentença recorrida, vemos que o tribunal a quo tomou em consideração esses preceitos e conheceu das correspondentes questões. Quanto à caducidade do direito à liquidação, foi dito que não se trata de fundamento legal da oposição, mas pode constituir fundamento da impugnação judicial. E isso é verdade, pois os fundamentos de oposição são os taxativamente previsto na lei, entre os quais se não compreende a caducidade ao direito à liquidação.

Depois, o tribunal recorrido conheceu a prescrição, para concluir, após se fazer as contas dos prazos, que a mesma não se verificava.

E, seguida, o recorrente sustenta que na sentença não se conheceu das excepções peremptórias de caso julgado e litispendência.

Quanto ao caso julgado, o tribunal de 1.ª instância conheceu dessa questão a fl. 40, para concluir que o caso julgado se tinha verificado num processo diferente do presente, pelo que não era, em rigor, um caso julgado, pois dizia respeito a outro processo com diferente pedido e diferente causa de pedir. Trata-se de execuções diferentes.

Não se tratou da litispendência, pois essa questão nunca fora posta em Juízo. Trata-se de uma questão nova, que o recorrente vem colocar pela primeira vez neste STA.

Diz o recorrente que a sentença ignora o preceituado no n.º 1 do art.º 286.º do CPT.

Mas isso não é verdade, pois na sentença recorrida, após análise, conclui-se que não se verifica qualquer dos fundamentos legais de oposição à execução fiscal, mormente o fundamento constante da al. b), sobre a ilegitimidade.

Na conclusão IV, o recorrente invoca o art.º 261.º do CPT sobre extinção da execução ao fim de um ano.

Sucedo que essa não é causa ou fundamento da oposição à execução fiscal. Se se verificam os pressupostos de aplicação do disposto no art.º 261.º do CPT, será no processo de execução que o recorrente poderá invocar os seus direitos. A oposição destina-se exclusivamente ao conhecimento dos fundamentos tipificados na lei para a oposição.

A matéria constante da conclusão VI, sobre o processo de falência da executada, é uma questão nova que é posta pela primeira vez neste STA. Além disso, também não constitui qualquer fundamento legal de oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 286.º, n.º 1, do CPT.

Por estas razões, improcedem todas as conclusões do recurso.

3º Decisão

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Autarquias locais. Taxas. Artº 22.º, n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6/1. Impugnação administrativa. Pressuposto processual necessário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O Art. 22º, n. 2, da Lei n. 1/87, de 6/1, mantém-se em vigor.*
- II — A impugnação administrativa, prevista no citado normativo, é um pressuposto processual necessário ao recurso ao tribunal.*
- III — Se o impugnante dirigir directamente a impugnação ao Juiz do Tribunal Tributário, olvidando a impugnação administrativa perante o órgão executivo da autarquia local, a sua pretensão está inexoravelmente votada ao incuesso.*

Recurso n.º 22.141; Recorrente: Sirdoal — Empreendimento e Gestão de Imóveis, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa (por vencimento).

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

I — SIRDOAL — Empreendimento e Gestão de Imóveis, SA, com sede em Urgeses, Guimarães, impugnou judicialmente, perante o Juiz do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Braga, a liquidação da taxa de conservação de 1995 (2º semestre), efectuada pela Câmara Municipal de Guimarães, fazendo entrega da sua petição junto do SMAS de Guimarães

O referido SMAS enviou essa petição ao referido Tribunal Tributário, tendo o director-delegado dos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento da Câmara Municipal de Guimarães produzido a seguinte informação:

“Em referência à impugnação em tópico, e nos termos dos artºs, 129º e 130º do Código do Processo Tributário, damos como reproduzidas as fundamentações anteriores... para a manutenção da liquidação destas taxas...”

O Mmº Juiz do mesmo Tribunal rejeitou liminarmente a petição, com fundamento na extemporaneidade da impugnação.

Inconformada com tal decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, defendendo que a impugnante foi tempestivamente deduzida.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, no sentido de que é aplicável o art. 22º, n. 2, da Lei n. 1/87, de 6/1, pelo que não tendo a autoridade autárquica tomado posição nos termos desta disposição legal, se deve revogar a decisão recorrida, ordenando-se o processamento da impugnação nos termos previstos na citada norma legal.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Impõe-se de imediato apreciar a questão suscitada pelo M.P. Vejamos a lei.

Dispõe do art. 22º, n. 2, da Lei n. 1/87, de 6/1:

“As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança das taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª Instância territorialmente competente”.

Sendo inquestionável que o Tribunal é materialmente competente para conhecer do pedido formulado pelo impugnante, como decorre do art. 62º, n.1, al. a) do ETAF, impõe-se determinar se a disposição prevista na 1ª parte do n.2 do art. 22º, da referida Lei n. 1/87, constitui pressuposto processual necessário para que o recorrente possa pedir ao tribunal que aprecie a sua pretensão.

Se assim for, o recorrente está previamente obrigado a impugnar administrativamente a liquidação em causa perante o órgão executivo da autarquia local, com eventual recurso para o Tribunal.

Que dizer?

Pois bem.

A nossa resposta não pode deixar de ser positiva.

Na verdade, o texto em causa mantém a sua plena vigência.

O CPT não veio alterar esta lei especial, pelo que não pode haver aqui apelo aos art.ºs. 129º e 130º do CPT.

Aquela lei mantém, como se disse, a sua vigência pelo que o interessado, na hipótese de discordar da liquidação da taxa de conservação de saneamento, devia necessariamente formalizar a sua impugnação junto do órgão executivo da autarquia local.

E só perante o indeferimento da sua pretensão é que o impugnante poderia recorrer para o Tribunal.

É o que decorre claramente da lei.

A impugnação administrativa perante o referido órgão executivo é pois pressuposto processual necessário ao recurso para o Tribunal.

Assim, o recorrente, omitindo essa impugnação administrativa, condenou desde logo ao insucesso a sua pretensão.

A questão suscitada pelo MP tem assim razão de ser, que, porém, a solução encontrada pelo Exmº Magistrado não coincide com a nossa. Na verdade, a posição do distinto Magistrado radica na ideia de que os autos devem ser remetidos à Câmara para a pertinente decisão do órgão executivo da autarquia local. Porém, a nossa posição é divergente pela simples razão de que o recorrente dirige a sua pretensão ao Juiz e não ao órgão executivo da autarquia, razão por que este não podia apreciar uma impugnação que lhe não era dirigida.

A pretensão do recorrente não pode lograr pois acolhimento, se bem que por razões diversas das invocadas na sentença.

3. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%

Lisboa, 17 de Junho de 1998.— *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (Relator por vencimento) — *António Pimpão* — *João Coelho Dias* (votei a decisão, embora por diversos fundamentos, conforme declaração de voto junta) — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Declaração de voto

O artº 22º, 2, da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, tem vindo a ser interpretado neste Tribunal no sentido de o recurso para o Tribunal Tributário de 1º. Instância territorialmente competente, último segmento daquele nº 2, respeitar a decisões proferidas pelos órgãos executivos das autarquias locais, quer nas reclamações, quer nas impugnações dos interessados, contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, deduzidas perante esses órgãos, prevendo, pois, a lei, uma impugnação graciosa necessária para abrir a via contenciosa, sendo esta possível, apenas, depois de esgotado o uso de qualquer daqueles meios de reacção perante aqueles órgãos (cfr., entre outros, os acs., deste STA, de 18.1.89, rec. 5.582, Ap.D.R. de 12.10.90, pg. 9, 16. 1. 91, rec. 12.606, Ap.D.R. de 15.10.92, pg.77, 14.12.94, rec. 18.118, Ap. D.R. de 20.1.97, pg. 2833, 12.2.97, rec. 21.289, 12.11.97, rec. 21.736, 17.12.97, rec. 21.360, 17.12.97, rec. 19.358, e 21.1.98, rec. 21.980).

Ora, conforme se vê de alguns destes acórdãos, tal interpretação é feita com certa dificuldade, face ao texto legal, e conduz a soluções que, perante a forma como é exercido, pelos contribuintes, o seu direito a sindicair contenciosamente as liquidações de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, e a posição assumida pelas Câmaras Municipais, na sequência desse impulso processual, não serão aquelas que melhor tutelam os direitos daqueles contribuintes à via contenciosa, ao recurso aos tribunais.

E, na verdade, outra interpretação parece não só possível, face ao texto e ao espírito da lei, mas até mais adequada ao seu cumprimento.

Neste sentido vai o voto de vencido, alegando fundadas dúvidas sobre a correcção do entendimento que logrou vencimento ao ac. de 12.11.97, rec. 21.736, supracitado, na parte que passa a transcrever-se:

“... Depois de pensarmos, como naqueles dois primeiros arrestos identificados, que o interessado apenas poderia impugnar judicialmente a liquidação das taxas municipais depois (de) ver indeferida, expressa ou tacitamente, a reclamação graciosa da sua liquidação apresentada perante o órgão executivo autárquico respectivo (a Câmara Municipal), surgem-nos, hoje, sérias dúvidas sobre se efectivamente, não poderá impugnar-se imediatamente a liquidação para o tribunal, desde que se entregue a repetição naquele órgão autárquico e se siga adequadamente o procedimento previsto nos artºs 130º e 154º do C.P.T..

É que existem razões de peso cuja importância não se devem desprezar. Em primeiro lugar, a própria letra do nº 2 do artº. 22º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, pois, prevendo-se a mesma regra para as reclamações e impugnações dos actos de liquidação de taxas, deixa sem sentido a utilização dos dois conceitos.

A impugnação administrativa necessária é simplesmente uma reclamação administrativa necessária.

Depois, porque o procedimento actualmente previsto nos citados art^{os} 130. e 154^o. Do C.P.T., dá inteira satisfação aos interesses que a reclamação administrativa necessária procura acautelar.

Nesta perspectiva, o preceito daquele n^o 2 do citado art^o 22^o. da Lei n^o. 1/87 corresponderia a uma simples antecipação do regime que só mais tarde, com o C.P.T., veio a ser adoptado como regra geral na impugnação dos impostos.

A unidade sistemática e razões de celeridade poderão ser convocados em apoio desta solução.

Nesta perspectiva, tenderia, embora, com dúvidas, a conhecer do fundo da questão.

De qualquer modo, parece-nos que não estará temporalmente precludido o direito da impugnante ainda vir a juízo impugnar a liquidação das taxas, dado que, segundo parece constar dos autos, ela não terá sido notificada do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra aquele acto.”

Recuando, agora, ao ac. deste Tribunal, de 18.1.89, supracitado, transcreve-se, dada a sua clareza, a “panorâmica retrospectiva do contencioso fiscal das autarquias”, ali descritas:

“No regime do Código Administrativo apenas se consentia reclamação da liquidação a cobrança dos impostos, taxas e outras receitas municipais, reclamação essa que era julgada “em 2^a. Instância”, pelo chefe da secretaria da Câmara Municipal o (artigo 727^o.). Desta decisão cabia “recurso” para o Juiz de direito da comarca e deste para a relação do respectivo distrito judicial” (idem).

No mesmo sentido dispunha o artigo 741^o. que fixava o prazo de interposição e a sua contagem a partir da “notificação da sentença”.

Por seu lado, o § único deste último artigo expressamente impunha “recurso obrigatório”, desde que verificado o condicionalismo que apontava.

Aquela reclamação era processada segundo o disposto nos artigos 732^o. A 740^o.

Os mencionados preceitos foram revogados pelo artigo 27^o, alínea a), da Lei 1/79, de 2 de Janeiro (Finanças Locais), cujo artigo 17^o. passou a regular o mesmo contencioso fiscal.

Por esta segunda disposição eram admitidos, a par das reclamações, impugnações, quer contra a “liquidação e cobrança” de impostos e derramas (seu n^o 1), quer contra a liquidação e cobrança” de taxas e mais-valias (seu n^o.3).

Com a diferença de que, enquanto as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de impostos e derramas eram deduzidas “perante o chefe da repartição de finanças e decididas nos termos estabelecidos pelo Código de Processo das Contribuições e Impostos” (mesmo n^o 1), as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de taxas e mais-valias eram “deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias” (referido n^o 3).

Este preceito finalizava consentindo o “recurso para os tribunais das contribuições e impostos”.

Em execução da dita Lei n.º 1/79, veio a ser publicado em 31 de Maio do mesmo ano o Decreto-Lei n^o 163/79, cujo relatório preambular adianta que se dão “ao Chefe da Secretaria da Câmara Municipal, entidade especialmente qualificada e que anteriormente exercia funções jurisdicionais em 1^a. Instância nesta matéria, a competência e as funções que o Código de Processo das Contribuições e Impostos confere aos chefes das repartições de finanças”.

Por isso, as reclamações e impugnações, quer de impostos, quer de taxas (artigo 3º), passaram a ser processadas, com as necessárias adaptações, de acordo com os títulos II e II deste Código, sendo exercida pelo chefe da secretaria da câmara municipal a competência aí conferida ao chefe da repartição de finanças (nº 3 do artigo 1º).

Uma diferença estabeleceu, porém: enquanto as reclamações, ordinárias e extraordinárias, eram “deduzidas perante a Câmara Municipal”, na medida em que a liquidação e cobrança se tivessem feito “nos respectivos serviços” (seu nº 1), as impugnações, posto que devendo ser “apresentadas perante o chefe da secretaria da Câmara Municipal”, eram “dirigidas aos Tribunais das Contribuições e Impostos (seu nº 2).

Em conclusão, em regime idêntico ao do subsidiário Código de Processo das Contribuições e Impostos: reclamações, deduzidas, movimentadas e decididas na esfera administrativa; impugnações apresentadas, embora ao chefe de secretaria da Câmara Municipal, processadas e decididas ao âmbito jurisdicional.

Quanto à competência para os recursos, nenhuma alteração.

Novo regime das finanças locais é aprovado pelo Decreto-Lei nº 98/84, de 29 de Março. Todavia, e no que ora interessa, foi totalmente reproduzido no artigo 19º aquele artigo 17º. da Lei de 1979, posto que, simultânea e expressamente, tivesse revogado este diploma (artigo 34º, nº 1).

E surge, finalmente, a Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro, ainda em vigor.

No que pertence à nossa caminhada, revoga o Decreto-Lei nº. 98/84 (artigo 29º, nº. 1) e estabelece o regime do “contencioso fiscal” (artigo 22º).

E logo se notam diferenças com o regime antecedente.

Assim, enquanto as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de impostos e derramas deixaram de ser deduzidas directamente “perante o chefe da repartição de finanças” e passaram a sê-lo “perante a entidade competente para a liquidação”, embora continuando a ser decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos (nº 1), por seu lado, as reclamações e impugnações “contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal” continuaram a ser deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o Tribunal Tributário de 1ª. Instância territorialmente competente (nº 2).

Impõe-se ainda acentuar que o Decreto-Lei nº. 163/79 não foi revogado por nenhum dos diplomas que deixámos arrolados — Decreto-Lei nº. 98/84 (nº 1 do artigo 34º.) — antes o nº 2 deste artigo o ressalva claramente — e Lei nº 1/87 (artigo 29º.) — ao invés, o nº 2 deste artigo volta, de forma clara, a ressalvar “os diplomas legais publicados em execução da Lei nº 1/79”.

Temos, assim, de assentar presentemente o contencioso fiscal das autarquias numa coabitação total com o contencioso das contribuições e impostos, objectivo essencial do Decreto-Lei nº 163/79. E de tal forma essa coabitação se manifesta que nos casos omissos relativos ao contencioso fiscal observar-se a o disposto no Código de Processo das Contribuições e Impostos” (artigo 7º. deste último diploma).”.

A partir daqui passa o citado arresto a apreciar a questão que fora colocada ao Tribunal e, ao fundamentar a decisão, refere que, mantendo-se a vigência do DL. 163/79 e devendo, assim, aplicar-se às reclamações e impugnações, com as necessárias adaptações, o disposto nos arts 77. a 102º. do CPCI, conforme nº 3 do artº 1º., daquele Dec-Lei,

as reclamações corriam termos nos serviços camarários e aí eram decididas e as impugnações, se visassem a liquidação de imposto, depois de deduzidas perante a entidade competente para a liquidação, ou seja, a repartição de finanças, eram aí processadas, nos termos do art.º 93º., § único, do CPCI, subindo ao T. T. 1ª. Instância para instrução e decisão, e se visassem a liquidação de taxas, mais-valias e demais rendimentos, eram deduzidas e decididas pelos órgãos executivos das autarquias locais (nº 2 do art.º 22º. da Lei 1/87), sendo consentido “recurso para aquele Tribunal; e conclui-se que o vocábulo “recurso”, utilizado naquele art.º 22º, corresponde ao seu significado jurídico-processual e não a impugnação judicial.

Ora, salvo o devido respectivo por tal entendimento, parece-nos estar o mesmo em contradição com o que se escrevera antes; na verdade, conforme se assentara, e tem, as impugnações, quer de impostos, quer de taxas, eram dirigidas aos tribunais embora as respeitantes às taxas fossem apresentadas perante o chefe da secretaria da Câmara Municipal.

Assim, a decisão das impugnações competia, sempre, aos tribunais, sem embaraço de, nas referentes às taxas municipais, a Câmara poder ordenar a revisão do acto tributário impugnado, conforme permitido pelo nº 4 do art.º 1º. DL. 163/79, e pelo art.º 4º., do CPCI — este último de aplicação subsidiária, nos termos do art.º 7º. Do DL. 163/79.

O “recurso” previsto, para os Tribunais das Contribuições e Impostos ao nº 3 do art.º 17º. da Lei 1/79, de 2 Janeiro, e, posteriormente, para o Tribunal Tributário de 1ª Instância territorialmente competente no nº 2 do art.º 22º., da Lei 1/37, com as alterações do DL. 470-B/88, de 19 Dezembro, traduz-se na impugnação judicial, que podia ser deduzida da resolução definitiva da reclamação ordinária, nos termos do art.º 84º. do CPCI, conforme entenderam A. de Sousa e J. Paixão, “CPCI, Coment. e Anot.”, 2ª. Ed., pg. 84, devendo interpretar-se, restritivamente, essa norma, e as anteriores que lhe correspondem, entendendo-se que tal “recurso” não respeitava às impugnações judiciais deduzidas perante as Câmaras, mas dirigidas ao Tribunal.

É que o legislador, ao regular o contencioso fiscal das autarquias locais, ao art.º 17º. Da Lei 1/79, revogando a parte III, “Das finanças locais”, do Código Administrativo, com excepção dos arts 689. e 691., atribuiu a competência para o “recurso” previsto no art.º 727º., que era do juiz da comarca, aos tribunais das contribuições e impostos, e esse recurso era, então, da decisão da reclamação da liquidação dos impostos e taxas municipais, não estando prevista impugnação judicial desses actos.

E quanto a este meio processual, consentido na Lei 1/79, relativamente às liquidações das receitas autárquicas, dada a sua já demonstrada equiparação à impugnação judicial prevista no CPCI (cfr. novamente, o preâmbulo do DL. 163/79), é evidente que o “recurso”, já referido, não lhe podia ser referenciado.

Temos, assim, como certo, que deduzida impugnação judicial contra liquidação de “taxas, mais-valias e demais rendimentos gradados em relação fiscal” das autarquias locais, embora tal dedução deve ser feita perante os órgãos executivos das autarquias locais, que poderão manter ou revogar o acto tributário praticado, será ao Juiz do Tribunal Tributário, a quem a impugnação deve ser “dirigida”, que compete decidi-la, quando o processo lhe for remetido, não sendo necessário qualquer acto, nomeadamente o tal falado “recurso”, por parte do impugnante, para tal efeito.

É o que resulta, aliás, do entendimento que tem sido seguido, sobre a questão, por Alfredo de Sousa e Silva Paixão — cfr. “CPCL, Coment. e Anot.”, 2ª. Ed., págs. 269 e 288, “CPT, Coment. e Anot.”, 2ª. Ed., pgs. 325/326, e 4ª. Ed., págs. 353/354.

E, voltando, agora, ao voto de vencido transcrito inicialmente, há que concluir estarem, sem dúvida, correctas as observações nele feitas, e que aqui e agora se dão como reproduzidas, tendo em conta, para além do mais, o disposto nos art^{os} 158º., do Cód. Proc. Administrativo, e 130º. e 154º., do CPT.

Pelo exposto, negaria provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João José Coelho Dias.*

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 22 152; Recorrente: Contalagos, Gabinete Técnico de Contabilidade, Ld^ª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^º. Cons^º. Dr. Costa Reis.

1 - Contalagos, Gabinete Técnico de Contabilidade, Lda., inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de Faro, que a condenou como autora da contra-ordenação p.p. nos arts. 40.º, n.º 2 e 26.º, n.º 1 do CIVA e art. 29.º, n.º. 2 do RJFNA na coima

de 184.000\$00 e nas custas de 36.934\$00, dela veio interpor este recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1 - A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2 - Que aliás não foi referido na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

3 - E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

4 - O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos seus valores do seu activo e passivo, o que todo o contabilista confirmará.

5 - Nunca há prejuízo para a FP pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário, pois o imposto será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.

6 - Também não pode haver proveito para um contribuinte do facto de não pagar o imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será sempre penalizado com juros ainda dentro de um limitado período prazo que, ultrapassado, é agravado com custas de relaxe ou judicias.

7 - A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para a aplicação de coima em virtude de considerada transgressão uma dificuldade momentânea, pelo art. 29 do RJIFNA, o que contraria o disposto no art. 13º, n.º 2 da CRP.

8 - A aplicação de sanções é da competência da Assembleia da República, conforme dispõe a al. d) do art. 168º da CRP., e a autorização legislativa só pode ser para a elaboração do RJIFNA.

9 - O Mmo Juiz que proferiu a sentença, tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao DL. n.º 124/96, de 10/8, se o arguido requereu a adesão ao referido decreto.

10 - Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da DGCI e ao DL. 235-A/96, de 9/12, este confirmando estas instruções em que a adesão garante que as dívidas não estão sujeitas aos mecanismos judicias aplicáveis às instruções fiscais não aduaneiras.

11 - O arguido aderiu ao DL. n.º 124/96, de 10/8.

12- Finalmente o Recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade da norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que, no entender do Recorrente, é uma arbitrariedade grave da AF que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o conseqüente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da CRP., que contém normas a garantir esse direito que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.

A Representante da Fazenda Nacional, em sucintas contra alegações, defendeu a manutenção do decidido no Tribunal Tributário de 1ª Instância.

O EMMP emitiu parecer no sentido de este Tribunal ser declarado incompetente para conhecer do recurso, em razão da hierarquia, por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre aquela questão prévia, tendo a Recorrente admitido que o recurso não versa somente matéria de direito.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF. que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância...”, acrescentando na al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno, a al. a) do n.º 1 do art. 41.º, do citado Estatuto estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigidos para Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para o seu julgamento estar aí sediada.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria nele controvertida, pois será ele a determinar qual Tribunal tem competência para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se devem retirar.

3. - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o EMMP, tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Senão vejamos.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, faz afirmações onde se contém matéria factual ; assim:

- na conclusão 2 refere que o seu volume de negócios “não foi mencionado na decisão do Sr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima “

- na conclusão 3 afirma que “O arguido devia ter sido notificado e não o foi.”

- na conclusão 9 diz que “o Mmo. Juiz devia ter efectuado a diligência (a saber) se o arguido requereu a adesão ao referido decreto.

Em qualquer uma das apontadas conclusões são referidos factos que se deviam ter sido considerados e não o foram, sendo, também, que num deles se faz referência à realização de uma diligência que não foi feita e que devia tê-lo sido.

Em suma, não restam quaisquer dúvidas de que o Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, o que nos força a concluir que o recurso versa também matéria de facto.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Junho 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam*

o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.

- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 22 172; Recorrente: VASP – Sociedade Transportes e Distribuições, L.d^ª; Relator: Exm^º. Cons^º. Dr. Costa Reis.

Vasp - Sociedade Transportes e Distribuições, L.da, inconformada com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do 3^º Juízo do Tribunal Tributário de 1^ª. Instância de Lisboa, que julgou improcedente esta impugnação deduzida contra a liquidação do IVA referente ao ano de 1991, dela veio interpor recurso que concluiu do seguinte modo:

1.- A sentença recorrida qualificou erradamente os pagamentos feitos pela Recorrente aos motoristas, que não são adiantamentos mas sim pagamentos serviços.

2.- Por outro lado, a mesma sentença procedeu a uma qualificação jurídica errada da cedência da viatura ao motorista. Essa cedência não constitui uma prestação de serviços a título oneroso, tal como é referida pelo art. 4.º, e na al. a) do art. 1.º do CIVA.

3.- A cedência da viatura consubstanciou um empréstimo gratuito com obrigação de restituição da viatura, ou seja, tratava-se de um comodato (art. 1129 do CC.).

4.- A viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da empresa recorrente, isto é, para prossecução dos seus próprios fins.

5.- A viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo.

6.- A liquidação em causa no presente processo carece, por isso, de fundamento legal por inexistência de facto tributário.

7.- A sentença recorrida ao considerar improcedente a impugnação da Recorrente violou a al. j) do n.º 3 do art. 3.º, as al. a) e b) do n.º 2 do art. 4.º e as al. a) e b) do n.º 28 do art. 9.º do CIVA.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto nas conclusões 4.ª e 5.ª das alegações se fazer referência a factos que não foram contemplados na sentença recorrida, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Apesar de notificadas nenhuma das partes se quis pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser

de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF, que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª. Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª. Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que "competem à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1ª. Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT, que "das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª. Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça".

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª. Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que

o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

É isto porque, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

3 - Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

A Recorrente nas suas conclusões 4.^a e 5.^a faz afirmações de factos, como sejam o de que “a viatura era utilizada para prossecução exclusiva do objecto social da Recorrente” e de que “a viatura só era vendida ao motorista se este a pretendesse adquirir, no momento em que era decidida a sua troca por outro veículo”, os quais a sentença não deu como provados.

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que a Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factos não contemplados na decisão recorrida.

Ou seja, o recurso questiona o julgamento da matéria de facto feito nessa decisão, o que nos força a concluir que o mesmo não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) —
Coelho Dias — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.^a instância se incluírem questões de facto de que

aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso nº 22 223; Recorrente: Paula Jorge Tainha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Vítor Meira.

Inconformada com a sentença proferida pelo Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa na parte em que não julgou procedente a oposição que deduzira contra a execução que contra si revertera por dívidas de IVA, dela interpôs a oponente Paula Jorge Tainha recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1º. Não tendo os autos de liquidação e cobrança dos impostos a que diz respeito a quantia exequenda ocorrido enquanto os Oponentes foram gerentes da Executada e não tendo, portanto, os Oponentes tido possibilidade de pagar ou impugnar os montantes liquidados, não podem os Oponentes ser responsabilizados ao abrigo do art. 13º do C.P.T.

2º. Acresce que, segundo o mesmo art. 13º, nº1, do C.P.T., não há responsabilidade dos gerentes por impostos se provarem que não foi por culpa sua que o património da Sociedade se tomou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais; não sendo já os Oponentes gerentes à data em que os impostos exequendos foram liquidados ou lançados, não pode a insuficiência do património nessa data ter procedido de culpa sua.

3º. Pelo que foi acima exposto, violou a sentença recorrida o nº 1 do art. 13º do C.P.T., devendo tal sentença ser revogada e a oposição à execução julgada totalmente procedente.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público nada disseram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

A) A Fazenda Nacional instaurou, em 19 de Novembro de 1989, contra Semic - Sociedade de Empreendimentos Imobiliários e Comércio, Lda., a execução fiscal nº 2969/89 e apensos, para cobrança de IVA referente aos meses de Fevereiro, Março, Maio, Agosto, Setembro, Outubro e Novembro de 1988, respectivamente, nos montantes de Esc. 443.520\$00 (49.870\$00 + 393.650\$00); 7.085\$00; 251.437\$00 (200.749\$00 + 50.688\$00); 733.719\$00; 307.605\$00; 1.060.801\$00 (123.289\$00 + 937.512\$00); 113.758\$00; 113.758\$00; 113.758\$00, totalizando a quantia de Esc. 3.145.441\$00, acrescida dos respectivos juros de mora, cujo último prazo de pagamento voluntário terminou em 6 de Dezembro de 1989.

B) Na sequência de informações prestadas nos autos de execução, de que não foram encontrados bens penhoráveis à executada originária, foi ordenada a reversão da execução contra o ora oponente, nos termos do art. 13º do CPT.

C) O oponente Jovito Tainha cedeu, por escritura pública lavrada em 22/4/88 parte da sua quota na sociedade executada a José Manuel Teixeira Godinho.

D) Ambos os oponentes cederam ulteriormente, por escritura pública lavrada em 26/10 do mesmo ano de 1988, a totalidade das suas quotas na sociedade executada ao referido José Manuel Teixeira Godinho, logo nessa data e acto tendo renunciado à gerência da mesma sociedade.

E) Na declaração modelo 2 de CI do ano de 1988 vêm relacionados como gerentes os três sócios acima referidos.

F) A oponente Paula, não obstante o referido nas alíneas D) e E), afastou-se da empresa desde a data referida em C).

G) O oponente Jovito manteve-se à frente da empresa, designadamente assegurando as entregas das declarações periódicas e pagamentos ao Fisco até à data referida em D).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", 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.

Na 2.ª conclusão das alegações que antes se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que agiu sem culpa, sendo certo que na sentença recorrida ficou estabelecido que os oponentes não haviam logrado provar a falta de culpa. Esta divergência factual entre a tese sustentada pela recorrente nas alegações e o decidido na sentença recorrida mostra à evidência que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo 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, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Custas pela recorrente, fixando em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 22 235; Recorrente: Machado & Machado Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Vitor Meira.

Inconformado com a decisão do Director Distrital de Finanças de Faro que, em processo de contra-ordenação lhe aplicou uma coima por entrega fora de prazo de uma declaração periódica de IVA e respectivo meio de pagamento, interpôs a arguida "Machado e Machado, Lda" recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro pedindo o arquivamento do processo.

Tendo o Mº Juiz daquele Tribunal julgado o recurso improcedente interpôs a arguida novo recurso, agora para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as conclusões que se transcrevem:

1 - A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2 - Que aliás não foi mencionado na decisão do Snr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

3 - E de que o arguido deveria ter sido notificado, não o tendo sido.

4 - O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu Activo e Passivo, o que todo o contabilista confirmará.

5 - Nunca há prejuízo para a Fazenda Pública pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário, pois o imposto será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.

6 - Também não pode haver proveito para um contribuinte o facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que ultrapassado é agravado com custas de relaxe ou judiciais.

7 - A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerado transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira, pelo Artº 29 do RJFNA, o que contraria o disposto no nº 2 do Artº 13º da C.R.P.

8 - A aplicação de sanções é de competência da Assembleia da República, conforme dispõe a alínea d) do Artigo 168º da C.R.P., e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.

9 - O Meritíssimo Juiz que proferiu a sentença tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto.

10 - Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da Direcção-Geral das Contribuições e

Impostos e ao Decreto-Lei nº 235-A/96, de 9 de Dezembro, este confirmando aquelas instruções em que a adesão garante que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

11 - O arguido aderiu ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto.

12 - Finalmente o recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade de norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que no entender do recorrente é uma arbitrariedade grave da Administração Fiscal, que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o consequente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da Constituição da República Portuguesa, que contém normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por no mesmo se conter matéria de facto não fixada nem levada em conta pelo M.º Juiz “a quo”.

A recorrente, ouvida sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º veio dizer que nele se colocam questões de facto e de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

1 - Em 22/12/1996, a Direcção dos Serviços de Cobrança do IVA levantou à arguida o auto de notícia de fls.2, pelo facto de esta ao apresentar a declaração periódica respeitante ao mês de Abril de 1996, o que fez em 30.8.1996, não ter junto a tal declaração qualquer meio de pagamento para satisfazer tal imposto, no montante de 3.520.841\$00.

2 - Em 5.3.1997, foi a mesma notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artº 200º e 211º do C.P.T., tendo ela requerido o arquivamento dos autos ou a sua remessa a tribunal.

3 - Tal decisão foi notificada à arguida em 12/08/1997 nos termos e para os efeitos do disposto no artº 212º n.º 2 do dito C.P.T.

4 - Em 22/08/1997, veio a arguida interpor recurso de tal decisão.

5 - Foi esse recurso admitido como tempestivo.

6 - A arguida estava incluída no regime mensal de declarações periódicas.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, 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.

Nas alegações e conclusões do recurso, conforme refere o Ministério Público e a recorrente aceita, são inúmeras as questões de facto suscitadas que criticam o probatório ou afirmam factos que nele se não contém. Refira-se nomeadamente a afirmação da recorrente de que a sua situação económica não pode ser avaliada pelo volume de negócios, que devia ter sido notificada de uma informação do Director Distrital e não o foi, que o juiz devia ter ordenado diligências, que ade-

riu ao DL 124/96. A referência a tais questões, independentemente de serem ou não relevantes, gera a incompetência em razão da hierarquia do tribunal por se reportarem a factos quando este Supremo Tribunal, como referimos, só pode conhecer de 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 cabendo tal competência à 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e 40% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

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 Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso: 22 235; Recorrente: Machado & Machado Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Vitor Meira.

Inconformado com a decisão do Director Distrital de Finanças de Faro que, em processo de contra-ordenação lhe aplicou uma coima por entrega fora de prazo de uma declaração periódica de IVA e respectivo meio de pagamento, interpôs a arguida "Machado e Machado, Lda" recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro pedindo o arquivamento do processo.

Tendo o Mº Juiz daquele Tribunal julgado o recurso improcedente interpôs a arguida novo recurso, agora para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as conclusões que se transcrevem:

1 - A situação económica do arguido não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2 - Que aliás não foi mencionado na decisão do Snr. Director Distrital de Finanças para a fixação da coima, mas é mencionado na sentença de que se recorre, que se presume por informação daquela Direcção.

3 - E de que o arguido deveria ter sido notificado, não o tendo sido.

4 - O volume de negócios não pode servir para a avaliação da situação económica, pois esse valor é passível de lucro ou prejuízo, e essa avaliação correcta se verifica pelos valores do seu Activo e Passivo, o que todo o contabilista confirmará.

5 - Nunca há prejuízo para a Fazenda Pública pelo facto de um contribuinte não pagar um imposto, como é dito na sentença, antes pelo contrário, pois o imposto será acrescido de juros, além da execução fiscal garantir a sua cobrança.

6 - Também não pode haver proveito para um contribuinte o facto de não pagar um imposto dentro do prazo, por indisponibilidade financeira, pois será penalizado sempre com juros ainda dentro de um limitado prazo, que ultrapassado é agravado com custas de relaxe ou judiciais.

7 - A situação económica de um cidadão, seja boa ou difícil, não pode servir de fundamento para aplicação de coima em virtude de ser considerado transgressão uma dificuldade momentânea por indisponibilidade financeira, pelo Artº 29 do RJFNA, o que contraria o disposto no nº 2 do Artº 13º da C.R.P.

8 - A aplicação de sanções é de competência da Assembleia da República, conforme dispõe a alínea d) do Artigo 168º da C.R.P., e a autorização legislativa só pode para a elaboração do RJFNA.

9 - O Meritíssimo Juiz que proferiu a sentença tendo-se informado do volume de negócios, devia também ter efectuado a diligência, face ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, se o arguido requereu a adesão ao referido Decreto.

10 - Efectuada essa diligência e provada a adesão, certamente daria provimento ao recurso interposto da decisão da Direcção Distrital de Finanças, face às instruções da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e ao Decreto-Lei nº 235-A/96, de 9 de Dezembro, este confirmando aquelas instruções em que a adesão garante que as dívidas dos contribuintes não estão sujeitas aos mecanismos judiciais aplicáveis às infracções fiscais não aduaneiras.

11 - O arguido aderiu ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto.

12 - Finalmente o recorrente solicita ao Venerando Tribunal a sua apreciação acerca da constitucionalidade de norma a considerar transgressão o facto de um contribuinte não pagar um imposto por eventual indisponibilidade financeira, que no entender do recorrente é uma arbitrariedade grave da Administração Fiscal, que pode conduzir empresas e empresários a uma situação de falência, com o consequente desemprego e perda de postos de trabalho, o que contraria todo o espírito da Constituição da República Portuguesa, que contém normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por no mesmo se conter matéria de facto não fixada nem levada em conta pelo Mº Juiz "a quo".

A recorrente, ouvida sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º veio dizer que nele se colocam questões de facto e de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

1 - Em 22/12/1996, a Direcção dos Serviços de Cobrança do IVA levantou à arguida o auto de notícia de fls.2, pelo facto de esta ao apresentar a declaração periódica respeitante ao mês de Abril de 1996, o que fez em 30.8.1996, não ter junto a tal declaração qualquer meio de pagamento para satisfazer tal imposto, no montante de 3.520.841\$00.

2 - Em 5.3.1997, foi a mesma notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artº 200º e 211º do C.P.T., tendo ela requerido o arquivamento dos autos ou a sua remessa a tribunal.

3 - Tal decisão foi notificada à arguida em 12/08/1997 nos termos e para os efeitos do disposto no artº 212ºnº 2 do dito C.P.T.

4 - Em 22/08/1997, veio a arguida interpor recurso de tal decisão.

5 - Foi esse recurso admitido como tempestivo.

6 - A arguida estava incluída no regime mensal de declarações periódicas.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167 do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Professor Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", 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.

Nas alegações e conclusões do recurso, conforme refere o Ministério Público e a recorrente aceita, são inúmeras as questões de facto suscitadas que criticam o probatório ou afirmam factos que nele se não contém. Refira-se nomeadamente a afirmação da recorrente de que a sua situação económica não pode ser avaliada pelo volume de negócios, que devia ter sido notificada de uma informação do Director Distrital e não o foi, que o juiz devia ter ordenado diligências, que aderiu ao DL 124/96. A referência a tais questões, independentemente de serem ou não relevantes, gera a incompetência em razão da hierarquia do tribunal por se reportarem a factos quando este Supremo Tribunal, como referimos, só pode conhecer de 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 cabendo tal competência à 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e 40% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Impugnação da liquidação e adesão aos benefícios concedidos pelo DL 124/96, de 10-8.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão aos benefícios concedidos pelo DL 124/96, de 10-8, com o correspondente pagamento voluntário da dívida tributária, não implica aceitação do acto tributário da liquidação nem renúncia ao direito de o impugnar.

Recurso: 22 256; Recorrente: Couto Alves, Ld^a; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o Cons^o. Dr. António Pimpão.

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

1. Couto Alves, L.da, tendo impugnado a liquidação de IVA relativa ao ano de 1989 e efectuado, em 30-1-97, o pagamento nos termos do DL 124/96, de 10-8, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Braga, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) Nos autos nenhum acto existe onde a recorrente haja expressamente dito que reconhece a dívida relativa às liquidações em crise, que aceita o acto tributário ou que renuncia à impugnação das mesmas liquidações.

b) E porque não se presumem, da circunstância de, na pendência da impugnação, a ora recorrente ter aderido ao disposto no DL 124/96, de 10-8, pagando parte das liquidações que impugnou, não se pode dizer que os referidos reconhecimento, aceitação ou renúncia se verificam.

c) Neste sentido e em situações semelhantes já decidiram os Ac. deste STA de 1995-11-29, Rec. 19532, 1995-02-22, Rec. 17845, e de 1996-4-17, Rec. 19.747.

d) Perfilhar-se o contrário seria, ao fim e ao cabo, vir retirar à recorrente, contribuinte, uma das suas fundamentais garantias - o direito à impugnação -, assim se esvaziando de conteúdo o princípio da legalidade fiscal (n^o 2 do art^o 106^o da CRP), o que, no caso, mais se agrava, já quando a eliminação da garantia resultaria de um diploma que não observa o princípio da reserva de lei formal, também constitucionalmente consagrado.

e) De resto, do DL 124/96, não decorre que a adesão ao regime nele previsto impede o contribuinte de se manter na impugnação judicial que haja interposto, sendo ainda certo que até a própria AF, no ofício n^o 5 681, Proc. 740/7249, de 1996-9-25, da Direcção dos serviços de Justiça Fiscal da DGCI, reconhece que tal impedimento não existe.

f) Não se verifica a inutilidade superveniente da lide que gere a extinção da instância.

g) Ao decidir em contrário a sentença recorrida violou, entre outros, a al. e) do art^o 287^o do CPC, *ex vi* do art^o 2^o do CPT, o art^o 106^o 2 da CRP, e os art^{os} 19^o d), e 23^o do CPT, e o disposto no DL 144/96, de 10-8.

O ERFPP entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

O pagamento de um imposto não implica presunção de renúncia à impugnação da respectiva liquidação já que a própria lei prevê expressamente casos de impugnação posterior ao pagamento voluntário (art 155^o 1 do CPT) não implicando igualmente uma aceitação do acto de liquidação.

Como acentua o Prof. Teixeira Ribeiro, não se pode aceitar, por ser uma solução de evidente falta de razoabilidade e incompatível com a exigência constitucional da legalidade dos impostos, que o Estado pretenda cobrar impostos a que legalmente não tinha direito.

A restrição da possibilidade de impugnação sustentada pela posição da sentença em recurso não se compagina com os princípios constitucionais do acesso aos tribunais e ao recurso contencioso, consagrados nos art^{os} 20^o 1 e 266^o 4 da CRP.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

a) A impugnante deu entrada a esta impugnação em 9-3-1994.

b) Em 30-1-97 (fls. 306) aderiu ao regime do DL 124/96, de 10-8, tendo pago a dívida de pronto em 30-5-97 - fls. 316.

3. A sentença recorrida concluiu que a impugnante, por efeito da dita adesão, perdeu o direito de impugnar a liquidação, visto ter reconhecido a dívida respectiva pelo que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

A recorrente, acompanhada pelo EMMP, entende que ao requerer a adesão ao regime excepcional do DL 124/96, com a redacção dada pelo DL 235-A/96, declarou, expressamente, nesse requerimento, que não prescindia da discussão em curso da legalidade da dívida e que este DL não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contenciosa simultânea, desde que atempada, e até antes o reconhece claramente quando alude aos regimes previstos no CPT e nos diplomas relativos aos vários impostos - art 1º nº 1.

Acrescenta, ainda, que isto mesmo o reconhece o Despacho do Sr. Ministro das Finanças de 14-1-97 e sobretudo o despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20-1-97, transmitidos pelo ofício-circular nº 749, de 23-1-97, publicado no Boletim do Contribuinte - fls. 53 e 54-.

Diversos arrestos deste Tribunal, entre outros, pronunciaram-se no sentido da inimpugnabilidade da liquidação de impostos pagos com a finalidade de o contribuinte aproveitar de benefícios fiscais concedidos em diversos diplomas normativos e nomeadamente de certas amnistias (cfr. neste sentido STAP 22-7-81, Ap. DR p. 384, de 4-11-87, Ap. DR p. 767 e STA 4-4-84 Ap. DR p. 276, de 14-11-84, Ap. DR p. 726 e AD 278º 192, de 17-4-85 Ap. DR p. 61, de 8-2-89, Rec. 5329 e de 10-5-89, AD 337º 44).

No sentido da impugnabilidade de tais liquidações pronunciou-se, contudo, este Tribunal além de outros, nos acórdãos de 12-1-92, Rec. 13.478, de 21-4-93, AD 384º 1280, de 29-11-95, Rec. 10.532, de 27-11-96, AD 425º p.617 e 28-1-98, Rec. 19691.

Aquela primeira orientação parte do entendimento de que podendo o contribuinte dispor do direito de impugnar ao efectuar o referido pagamento estaria a renunciar, de forma tácita ou implícita, ao exercício do correspondente direito aceitando, desta forma, as facilidades concedidas pelos indicados diplomas normativos. Assim a adesão aos benefícios concedidos seria incompatível com a vontade de impugnar já que a instauração de impugnação constituiria uma faculdade e não um dever. Nesta perspectiva o pagamento do imposto teria um efeito semelhante ao da desistência, confissão ou transacção o que conduziria à impassibilidade de prosseguimento da lide referentemente aos processos pendentes. Ainda nesta óptica e em situações de pagamento voluntário da multa entendia-se que o cumprimento voluntário da pena correspondente à infracção, ainda que reduzida nos termos dos diplomas que concediam os correspondentes benefícios, constituía caso julgado quanto à existência dos factos puníveis e à determinação do agente o que igualmente implicaria a aceitação dos factos integran-tes e típicos da infracção.

A segunda orientação tem decidido que não resultando da própria lei que concede o benefício a impossibilidade de impugnar a aceitação deste benefício não inviabiliza a impugnação.

O DL 124/96, de 10-8, não estabelece qualquer impossibilidade de impugnar relativamente aos contribuintes que tenham aderido ao regi-

me de recuperação de créditos fiscais e da segurança social nele contemplado.

Entende-se que o pagamento de um imposto não implica renúncia à impugnação da correspondente liquidação pois que a própria lei consagra (cfr. art 151º 1 do CPT) situações de impugnação posteriores ao pagamento. Já no domínio do CPCI o pagamento voluntário constituía o momento a partir do qual se contava o prazo para impugnar nas situações de cobrança eventual (art 89º).

Do simples pagamento não se pode concluir, sem mais, que o contribuinte pretendeu aceitar a correspondente liquidação uma vez que tal consequência não se encontra prevista na Lei nem resulta ser a consequência material normal de tal pagamento.

Como refere o Prof. Teixeira Ribeiro, Rev. Leg. Jur., ano 123, nº 3790, p. 9, não pode aceitar-se a solução da inimpugnabilidade como consequência do pagamento obtendo desta forma certo benefício fiscal porque incompatível com a exigência constitucional da legalidade dos impostos pois que permitiria cobrar impostos que legalmente não seriam devidos.

Neste mesmo sentido se pronuncia o Ac. deste - Tribunal de 27-11-96, AD 425º 621, quando nele se afirma que “a dimensão material do princípio da legalidade tributária num Estado de Direito não suporta que o legislador ordinário coloque o contribuinte na situação de abdicar da invocação de uma ilegalidade a troca da aceitação de pretensos benefícios - e pretensos porque se pode constatar, aquando da resolução da contenda, não serem devidos -, só para o Estado dar como irrestituível o imposto pago” pois que “os impostos a cuja cobrança o Estado pode aspirar só podem ser aqueles que forem devidos segundo as leis de tributação” até porque “a irrestituibilidade dos valores recebidos pelo Estado a título de pagamento de imposto não é um valor autónomo que possa ser dissociado legalmente da consolidação na ordem jurídica dos actos de liquidação a que respeita esse pagamento” uma vez que só a preclusão do direito de impugnar torna indispositivo a obrigação tributária.

O pagamento nas circunstâncias referidas não pode ser entendida como renúncia ao direito de impugnar e igualmente não poderá ser entendido como aceitação ou acordo, ainda que tácito, com a AF referentemente ao acto tributário da liquidação.

Como se escreveu no Ac. deste Tribunal de 27-11-96, AD 425º 621, “a inadmissibilidade de um acordo sobre esta matéria, para além de decorrer do carácter indisponível da relação juridico-pública de imposto, deriva também positivamente da proibição de moratória quanto aos prazos de pagamento dos impostos (art 108º do CPT) e, mais impressivamente, do facto da Lei não ter previsto qualquer limitação ao exercício do direito de impugnar quando o contribuinte entre em acordo sobre o valor que deve servir de base à liquidação do imposto, no caso de reclamação da matéria colectável fixada com recurso a métodos indiciários (cfr. arts. 87º e 120º do CPT)”.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e em revogar a decisão recorrida para que os autos prossigam seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

*Notificação insuficiente de decisão que aplica coima.
Artº 22º do CPT.*

Doutrina que dimana da decisão:

A notificação insuficiente da decisão que aplica, em processo de contra-ordenação, coima ao arguido não lhe permite, nos termos do artº 22º do CPT, requerer a notificação da fundamentação daquela decisão nem beneficiar do alargamento do prazo concedido pelo nº 2 do mesmo preceito legal já que, nos termos do artº 195º 1d), constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação fiscal, a falta de notificação ao arguido da decisão à qual é equiparável a notificação com omissão de qualquer dos requisitos da decisão.

Recurso: 22 271; Recorrente: IFOCON - Informática e Contabilidade, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons. António Pimpão.

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

1. IFOCON - Informática e Contabilidade, L.da., recorre do despacho que julgou improcedente o recurso interposto da decisão que lhe aplicou a coima de 400.000\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões.

a. A decisão recorrida considerou inaplicável o disposto no artº 22º do CPT às decisões que apliquem coimas em processo de contra-ordenação fiscal;

b. Por tal motivo declarou intempestivo o recurso da decisão proferida no processo de contra-ordenação 47/95 da Repartição de Finanças de Rio Maior, a cujo prazo a recorrente aplicou, na sua contagem, tal normativo;

c. O acto de aplicação de uma coima em processo de contra-ordenação fiscal não pode deixar de se considerar um acto em matéria tributária, donde deve a sua comunicação conter a fundamentação em que assentou;

d. Caso a não contenha, pode o interessado deitar mão do mecanismo previsto no artº 22º do CPT, que terá efeitos na contagem do prazo de recurso;

e. Ao entender de forma diversa violou a decisão sob recurso o disposto neste normativo, bem como o disposto no artº 213º 1 do CPT;

f. Razão pela qual deve ser revogada e substituída por outra que não declare intempestivo o recurso interposto para o tribunal tributário de 1ª instância, pelo menos por este motivo devendo conhecer o seu mérito.

A ERFPP entende que o recurso não merece provimento pois que a inobservância do artº 212º constitui vício arguível nos termos do artº 213º não lhe sendo aplicável o artº 22º todos do CPT.

O EMMP defende que o recurso não merece provimento pois que o remédio para a insuficiência da fundamentação da decisão que aplique

coima está expressamente previsto no artº 195º l d) e 5 do CPT afastando esta solução a do artº 22º do mesmo diploma legal.

2. A decisão recorrida fixou os seguintes factos:

a. A 6-2-1995 foi levantado auto de notícia por a recorrente apenas ter escriturado o livro Diário-Razão-Balancete até 31-12-1992;

b. Em 14-7-1994 havia sido notificada para regularizar essa escrituração, em prazo de 30 dias, com a cominação do artº 36º 4 do RJFNA;

c. Foram levantados à recorrente por factos idênticos aos destes autos e anteriormente mais dois processos;

d. Apesar da notificação com aquela cominação e de a fiscalização ter sido efectuada muito para além do prazo consignado a recorrente mesmo assim não regularizou a escrituração dos livros;

e. A recorrente foi notificada do despacho de aplicação da coima em 19-5-1997;

f. Não contendo, no seu entender, a notificação os fundamentos que sustentaram o despacho notificado, requereu, nos termos do arte 22º l do CPT, certidão desses fundamentos, a qual lhe foi entregue em 11-6-1997;

g. A douta petição inicial entrou na repartição de finanças em 26-6-1997.

3. A decisão em apreciação julgou o recurso interposto da decisão que aplicou a coima intempestivo. Entendeu, com efeito, que o requerimento de notificação do despacho que a condenou em coima devidamente fundamentado posterior à anterior notificação insuficientemente fundamentado não lhe alargava o prazo para recorrer nos termos do arte 22º do CPT uma vez que o prazo para a interposição do recurso devia contar-se a partir da primeira notificação do despacho que a havia condenado em coima e não a partir da segunda notificação efectuada.

Assim se a decisão administrativa de condenação em coima não contiver a fundamentação exigível deverá no processo de contra-ordenação reagir-se contra tal vício não podendo recorrer-se ao mencionado arte 22º do CPT.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que o acto de aplicação de uma coima, em processo de contra-ordenação fiscal, não pode deixar de se considerar um acto em matéria tributária, donde deve a sua comunicação conter a fundamentação em que assentou pelo que, caso a não contenha pode o interessado deitar mão do mecanismo previsto no arte 22º do CPT, que terá efeitos na contagem do prazo de recurso pelo que ao entender de forma diversa violou a decisão sob recurso o disposto neste normativo, bem como o disposto no artº 13º l do CPT.

A ERFPA acompanhada pelo EMMP entendem que o recurso não merece provimento pois que a inobservância do artº 212º constitui vício arguível nos termos do arte 195º l d) e 5 e 213º não sendo aplicável à situação dos autos o artº 22º todos do CPT.

E controvertida, nestes autos, a questão de saber se em processo de contra-ordenação pode o notificado servir-se do mencionado artº 2º do CPT que se refere à comunicação ou notificação insuficiente.

Estabelece o nº 1 deste preceito legal que “se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”.

Este preceito consagra, no âmbito do CPT, o princípio já estabelecido, no artº 31º da LPTA, relativamente à notificação ou publicação das decisões administrativas. Pretendeu-se com este princípio que o administrado pudesse conhecer a fundamentação e as demais indicações necessárias optando pelo recurso contencioso ou não do acto administrativo respectivo.

Inseriu-se este preceito na secção IV relativa às garantias dos contribuintes, tratando-se, por isso, de norma geral aplicável a quaisquer comunicações de decisões em matéria tributária pelo que pode o interessado, dentro de 30 dias, ou dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação, que de tal decisão caiba, se inferior, requerer a notificação da fundamentação ou dos requisitos exigidos pela lei tributária e omitidos pela comunicação de tal decisão.

Esta norma não é, contudo, aplicável quando a lei consagre solução diversa. E na situação dos autos, porque se trata de uma contra-ordenação, os artºs 195º, 212º e 213º do CPT consagram solução diferente.

Estabelece o artº 212º 1b) citado que a decisão que aplica a coima conterà, além de outros, "a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas" acrescentado o nº 2 que "a notificação da decisão que aplicou a coima conterà, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 15 dias, o arguido deverá efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva".

O artº 313º 1 acrescenta que "as decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 15 dias após a sua notificação".

Constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação fiscal, nos termos do artº 195º 1d) a falta dos requisitos lesais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido". Por força do nº 3 e 5 deste preceito legal estas nulidades "têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente" e "são de conhecimento officioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final".

Como em anotação ao mencionado artº 195º escrevem Alfredo José de Sousa..., CPT, 1991. p. 370, nota 15, "à falta de notificação de tal decisão ao arguido é equiparável a notificação com omissão de qualquer dos requisitos da decisão e sobretudo, da «advertência expressa de que, no prazo de 15 dias, o arguido deverá efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente sob pena de se proceder à cobrança coerciva» (nº 2 do artº 212º)".

Por força deste preceitos legais a falta de fundamentação da decisão e de outros requisitos da decisão de aplicação da coima, bem como a notificação insuficiente da mesma decisão, sendo geradores de nulidade arguível até ao trânsito em julgado da decisão final, não podem constituir fundamento para pedir, nos termos do artº 22º do CPT a referida notificação aperfeiçoada. Consagrou o legislador um meio adequado para reagir contra a falta de requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido pelo que poderia a agora recorrente ter utilizado este conjunto de preceitos normativos para defender os seus interesses.

Na verdade a falta ou insuficiência de notificação do arguido nos termos constantes do artº 12º e 195º 1 do CPT constituem nulidade susceptível de servir de fundamento ao recurso pelo que não podia a recorrente utilizar a faculdade que o artº 22º do mesmo diploma legal consagra para as situações não especialmente reguladas.

Resulta da matéria de facto provada que a recorrente foi notificada do despacho de aplicação da coima em 19-5-1997 e que a petição inicial entrou na repartição de finanças em 26-6-1997 pelo que, conforme decidiu a sentença recorrida, foi o mesmo intempestivamente interposto.

Consequentemente o pedido de certidão com os fundamentos da decisão de aplicação de a coima, nos termos do artº 22º 1 do CPT, não lhe alargou o prazo para a interposição de recurso nos termos do artº 213º do CPT.

Entende-se, por isso, que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Impugnação da liquidação e adesão aos benefícios concedidos pelo DL 124/96, de 10-8.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão aos benefícios concedidos pelo DL 124/96, de 10-8, com o correspondente pagamento voluntário da dívida tributária, não implica aceitação do acto tributário da liquidação nem renúncia ao direito de o impugnar.

Recurso: 22 352; Recorrente: Maria da Esperança Freitas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Maria da Esperança Freitas, tendo impugnado a liquidação de IRS relativa aos anos de 1991, 1992 e 1993 e efectuado, em 20-5-97, o pagamento nos termos do DL 124/96, de 10-8, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a julgou parte ilegítima e absolveu a FP da instância.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A recorrente, ao requerer a adesão ao regime excepcional do DL 124/96, com a redacção dada pelo DL 235-A/96, declarou expressamente nesse requerimento que não prescinde da discussão em curso da legalidade da dívida.

b) É assim perfeitamente legítima a atempada impugnação deduzida contra a liquidação a que os autos se reportam e que dizem respeito ao IRS de 1991 a 1993 e respectivos juros compensatórios.

c) Este DL não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contencio-

sa simultânea, desde que atempada, e até antes o reconhece claramente quando alude aos regimes previstos no CPT e nos diplomas relativos aos vários impostos - artº 1 nº 1.

d) Isto mesmo o reconhece o Despacho do Sr. Ministro das Finanças de 14-1-97 e sobretudo o despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20-1-97, transmitidos pelo ofício-circular nº 749, de 23-1-97, publicado no Boletim do Contribuinte.

e) Só se o referido DL expressamente atribuisse ao pagamento imediato, nos termos do seu artº 3, a renúncia ao direito de impugnação, é que aquela poderia ser considerada, uma vez que só assim o interessado agia livre e conscientemente ao optar, prescindindo daquela garantia.

f) De outro modo, como é o caso, está a cercear-se ao interessado o direito e a garantia a uma impugnação expressamente consagrada no nº 4 do artº 268º da CRP, o que é até inconstitucional.

g) Assim, deve a decisão recorrida ser revogada e proferido acórdão ordenando o prosseguimento da respectiva impugnação judicial.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

O pagamento de um imposto não implica presunção de renúncia à impugnação da respectiva liquidação pois a própria lei prevê expressamente casos de impugnação posterior ao pagamento voluntário artº 155º I do CPT) não implicando igualmente uma aceitação do acto de liquidação.

Como acentua o Prof. Teixeira Ribeiro, não se pode aceitar, por ser uma solução de evidente falta de razoabilidade e incompatível com a exigência constitucional da legalidade dos impostos, que o Estado pretenda cobrar impostos a que legalmente não tinha direito.

A restrição da possibilidade de impugnação sustentada pela posição da sentença em recurso não se compagina com os princípios constitucionais do acesso aos tribunais e ao recurso contencioso, consagrados nos artºs 29º I e 266º 4 da CRP.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

a) A impugnante deu entrada a esta impugnação em 7-2-1997.

b) Aderiu ao regime do DL 124/96, de 10-8 - fls. 24 e 25.

3. A sentença recorrida concluiu que a impugnante, por efeito da dita adesão, perdeu o direito de impugnar a liquidação, visto ter reconhecido a dívida respectiva pelo que julgou a impugnante parte ilegítima e absolveu a FP da instância.

A recorrente, acompanhada pelo EMMP, entende que ao requerer a adesão ao regime excepcional do DL 124/96, com a redacção dada pelo DL 235-A/96, declarou, expressamente, nesse requerimento, que não prescindia da discussão em curso da legalidade da dívida e que este DL não impede o contribuinte que opte por esse regime excepcional de usar do direito e da garantia da impugnação contenciosa simultânea, desde que atempada, e até antes o reconhece claramente quando alude aos regimes previstos no CPT e nos diplomas relativos aos vários impostos - artº 1 nº 1.

Acrescenta, ainda, que isto mesmo o reconhece o Despacho do Sr. Ministro das Finanças de 14-1-97 e sobretudo o despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20-1-97, transmitidos pelo ofício-circular nº 749, de 23-1-97, publicado no Boletim do Contribuinte - fls. 53 e 54.

1 Diversos arestos deste Tribunal, entre outros, pronunciaram-se no sentido da inimpugnabilidade da liquidação de impostos pagos com a finalidade de o contribuinte aproveitar de benefícios fiscais concedidos em diversos diplomas normativos e nomeadamente de certas amnistias (cfr. neste sentido STAP 22-7-81, Ap. DR p. 384, de

4-11-87, Ap. DR p. 767 e STA 4-4-84 Ap. DR p. 276, de 14-11-84, Ap. DR p. 726 e AD 278° 192, de 17-4-85 Ap. DR p. 61, de 8-2-89, Rec. 53 329 e de 10-5-89, AD 337° 44).

No sentido da impugnabilidade de tais liquidações pronunciou-se, contudo, este Tribunal, além de outros, nos acórdãos de 12-1-92, Rec. 13.478, de 21-4-93, AD 384° 1280, de 29-11-95, Rec. 10.532, de 27-11-96, AD 425° p. 617 e 28-1-98 Rec. 19691:

Aquela primeira orientação parte do entendimento de que podendo o contribuinte dispor do direito de impugnar ao efectuar o referido pagamento estaria a renunciar, de forma tácita ou implícita, ao exercício do correspondente direito aceitando, desta forma, as facilidades concedidas pelos indicados diplomas normativos. Assim a adesão aos benefícios concedidos seria incompatível com a vontade de impugnar já que a instauração de impugnação constituiria uma faculdade e não um dever. Nesta perspectiva o pagamento do imposto teria um efeito semelhante ao da desistência, confissão ou transacção o que conduziria à impossibilidade de prosseguimento da lide referentemente aos processos pendentes. Ainda nesta óptica e em situações de pagamento voluntário da multa entendia-se que o cumprimento voluntário da pena correspondente à infracção, ainda que reduzida nos termos dos diplomas que concediam os correspondentes benefícios, constituía caso julgado quanto à existência dos factos puníveis e à determinação do agente o que igualmente implicaria a aceitação dos factos integrantes e típicos da infracção.

A segunda orientação tem decidido que não resultando da própria lei que concede o benefício a impossibilidade de impugnar a aceitação deste benefício não inviabiliza a impugnação.

O DL 124/96, de 10-8, não estabelece qualquer impossibilidade de impugnar relativamente aos contribuintes que tenham aderido ao regime de recuperação de créditos fiscais e da segurança social nele contemplado.

Entende-se que o pagamento de um imposto não implica renúncia à impugnação da correspondente liquidação pois que a própria lei consagra (cfr. artº 151º I do CPT) situações de impugnação posteriores ao pagamento. Já no domínio do CPCI o pagamento voluntário constituía o momento a partir do qual se contava o prazo para impugnar nas situações de cobrança eventual (artº 89º).

Do simples pagamento não se pode concluir, sem mais, que o contribuinte pretendeu aceitar a correspondente liquidação uma vez que tal consequência não se encontra prevista na Lei nem resulta ser a consequência material normal de tal pagamento.

Como refere o Prof. Teixeira Ribeiro, Rev. Leg. Jur., ano 123, nº 3790, p. 9, não pode aceitar-se a solução da inimpugnabilidade como consequência do pagamento obtendo desta forma certo benefício fiscal porque incompatível com a exigência constitucional da legalidade dos impostos pois que permitiria cobrar impostos que legalmente não seriam devidos.

Neste mesmo sentido se pronuncia o Ac. deste Tribunal de 27-11-96, AD 425° 621, quando nele se afirma que “a dimensão material do princípio da legalidade tributária num Estado de Direito não suporta que o legislador ordinário coloque o contribuinte na situação de abdicar da invocação de uma ilegalidade a troco da aceitação de pretensos benefícios - e pretensos porque se pode constatar, aquando da resolução da contenda, não serem devidos -, só para o Estado dar como irremediável o imposto pago “pois que” os impostos a cuja cobrança o Estado pode aspirar só podem ser aqueles que forem devi-

dos segundo as leis de tributação” até porque “a irrestituibilidade dos valores recebidos pelo Estado a título de pagamento de imposto não é um valor autónomo que possa ser dissociado legalmente da consolidação na ordem jurídica dos actos de liquidação a que respeita esse pagamento” uma vez que só a preclusão do direito de impugnar torna indisponível a obrigação tributária.

O pagamento nas circunstâncias referidas não pode ser entendido como renúncia ao direito de impugnar e igualmente não poderá ser entendido como aceitação ou acordo, ainda que tácito, com a AF referentemente ao acto tributário da liquidação.

Como se escreveu no Ac. deste Tribunal de 27-11-96, AD 425° 621, “a inadmissibilidade de um acordo sobre esta matéria, para além de decorrer do carácter indisponível da relação jurídico-pública de imposto, deriva também positivamente da proibição de moratória quanto aos prazos de pagamento dos impostos (art.º 108º do CPT) e, mais impressionantemente, do facto da Lei não ter previsto qualquer limitação ao exercício do direito de impugnar quando o contribuinte entre em acordo sobre o valor que deve servir de base à liquidação do imposto, no caso de reclamação da matéria colectável fixada com recurso a métodos indicitários (cfr. arts. 87º e 120º do CPT)”.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e em revogar a decisão recorrida para que os autos prossigam seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — António Pimpão (Relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição. Rejeição liminar. Petição inicial. Inteligibilidade (da). Interpretação (da). Ineptidão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A petição inicial deve ser interpretada segundo os critérios comuns à interpretação das leis e das declarações negociais, devendo relevar-se o sentido objectivo com que é apreendida pelos destinatários normais colocados na posição dos diversos sujeitos da relação jurídico-processual.*
- 2 — *Não é inepta, por ininteligibilidade ou por falta de alegação dos fundamentos de facto e de direito, uma petição de oposição quando, pelo seu contexto verbal global e demais elementos de interpretação, se identifique precisamente qual a execução fiscal que se contesta e o âmbito dessa contestação (toda a execução) e se conclua que a mesma se estriba em o título executivo não*

conter o nome e morada do oponente como se exigiria na lei, o que geraria a ilegitimidade do oponente.

Recurso: 22 361; Recorrente: Luís Miguel Correia Esteves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. LUÍS MIGUEL CORREIA ESTEVES, identificado nos autos, dizendo-se informado com o despacho de 10/10/97 do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que lhe rejeitou liminarmente a oposição deduzida contra a execução fiscal contra si revertida, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a "aceitação" da oposição.

2. A decisão recorrida fundamentou-se na consideração de que a petição era inepta porquanto não se sabia através dela «que acto se impugna, quais os fundamentos da sua impugnação, e quais as razões de direito em que o impugnante estriba a sua pretensão, tornando-se até ininteligível...», pois «não se diz a que processo executivo se refere, quem é o executado originário, de que montante é a dívida, qual o despacho de reversão, etc., ou seja, não se alinham os fundamentos de facto e de direito para ser deduzida a presente oposição».

3. Nas suas alegações de recurso, sintonizada e adequadamente concluídas, o recorrente refuta o decidido, pretextando ter cumprido «escrupulosamente (na petição inicial) os requisitos legalmente exigíveis para a sua formulação», já que indicou nela «o número do processo executivo, valor, devedor originário, devedor por reversão, formulação do pedido, fundamentos de direito da pretensão e demais elementos, conforme se pode aferir pela leitura da mesma» e ter o senhor juiz entendido erradamente a oposição como tratando-se de uma petição inicial de uma acção quando a deveria ver como «uma contestação ou embargos de executado à execução fiscal», pois «...o seu fim é impugnar a própria execução fiscal...».

4. A Fazenda Pública contra-alegou, batendo-se pela confirmação do julgado por adesão aos seus fundamentos.

5. O Procurador-Geral Adjunto neste tribunal pronunciou-se, no seu parecer, pelo provimento do recurso por entender que a petição inicial não era inepta, pois, ao contrário do entendido, indicava todos os elementos de facto e de direito em cuja falta se fundamentara a decisão recorrida, elementos esses que pormenorizou.

B - A fundamentação.

6. A questão decidenda.

É a de saber se a petição inicial é inepta por falta de indicação, nela, dos elementos de facto e de direito configurantes do litígio concreto cuja resolução se pretende do tribunal (máxime, a execução fiscal a que a oposição é deduzida, o seu valor e os fundamentos de facto e de direito).

7. O mérito do recurso.

7.1. Estamos perante uma questão que deve ser equacionada apenas perante o alegado na petição inicial, consubstanciando-se numa simples questão de direito.

Em causa está apenas a determinação do sentido do que se alegou ou afirmou verbalmente no articulado inicial ou seja, estamos perante

uma questão de interpretação das declarações feitas nessa peça inicial do processo.

Ora, esta deve ser resolvida segundo o método hermenêutico que decorre dos princípios jurídicos comuns à interpretação das leis e à interpretação das declarações negociais condensados nos art.ºs 9º e 236º do C. Civil, já que os articulados constituem declarações das partes que estão sujeitas ao primado dos princípios dispositivo e da autonomia da vontade, mas cuja função é a de precisar os termos do litígio concreto cuja resolução segundo o direito aplicável se pede do órgão estadual, imparcial e independente, como é o tribunal ⁽¹⁾.

O sentido com que a petição inicial há-de ser entendida deverá, pois, ajustar-se ao resultado de uma valoração global de todos os elementos que são jurídico-causalmente idóneos para o evidenciar: os elementos verbais ou literais, os históricos, os teleológicos ou racionais e os sistemáticos, quer de ordem interna da petição, quer do sistema jurídico com o qual se contrastam os fundamentos os invocados - tudo visto segundo o ponto de vista concordante de um destinatário normal, colocado simultaneamente na diferente posição dos diversos sujeitos da relação jurídico-processual a que é destinada - as partes, o tribunal e outros intervenientes processuais.

Não há aqui lugar para quaisquer exasperações de rigor formalista ou tabelar que possam ser exigidas pela necessidade de protecção de especiais interesses, mormente públicos, como os de uma rigorosa segurança jurídica.

Ora, um dos elementos racionais e lógico sistemáticos a ter em conta, porventura o mais significativa, tem a ver com a funcionalidade jurídica do meio processual da oposição: esta é uma acção que se justifica na existência de uma outra acção judicial anterior, é uma acção judicialmente causal, dependente, e não uma acção judicial autónoma.

Na verdade ela é, por natureza, uma contra-acção a acção de execução, uma espécie de contra-acção assemelhada aos embargos de executado previstos no processo executivo comum (art.ºs 812º e C.P.C.), que tem por escopo destruir total ou parcialmente o escopo da outra ou seja, o efeito jurídico que a acção executiva pretende realizar coactivamente.

Nesta perspectiva, a petição da acção executiva terá de ser vista como um dado necessariamente pressuposto na análise do sentido da petição da oposição, já que esta visa contraditá-la.

E sendo assim, a petição da oposição não precisará de repetir o que na acção principal se alegou, bastando que precise qual a execução que refuta, o âmbito da tutela ou providência que demanda do tribunal e quais os seus fundamentos.

7.2. Tudo isto vem feito na petição inicial da oposição, ao contrário do que se entendeu na decisão recorrida segundo a qual «não se diz a que processo executivo se refere, quem é o executado originário, de que montante é a dívida, qual o despacho de reversão... e os fundamentos de facto e de direito da oposição».

Na verdade, o recorrente, no intróito da mesma, logo depois de se dirigir ao juiz do tribunal, escreveu a locução verbal e numérica de «Proc. n.º 0353-98/100429.8».

(1) Cf. relativamente à decisão judicial que é um acto de processo, natureza esta que é comungada também pelos articulados das partes. Acs. da R. Coimbra de 21/1/92. in *BMJ* 413º-622 e do STJ de 24/6/94 in *CJ - Acs do STJ - 1994*, tomo II, págs. 15.

Este número só poderia ser entendido como sendo o do processo de execução fiscal, quer porque à data da apresentação do articulado da oposição, ainda não era possível vê-lo como podendo equivaler ao da oposição, pois este apenas lhe é atribuído depois da entrada em juízo da petição inicial, quer, porque todo o alegado na petição se apresenta como uma contestação a um processo anterior, e não foi outro identificado, quer, finalmente, porque ele foi posteriormente determinado na informação oficial efectuada em cumprimento do disposto no 290º do CPT e esta é uma circunstância histórica que deve ser relevada na interpretação.

Por outro lado, encontra-se expressamente afirmado nos termos verbais da petição que a oposição é deduzida enquanto «executado por reversão por dívida de imposto de sisa em que era devedora Maria Judite Esteves da Silva Amaral».

Esta locução permite entender perfeitamente que o oponente se apresenta a reagir contra uma execução para cobrança de dívida de imposto de sisa por esta ter seguido contra si não obstante a devedora (originária, assim tem de ser subentendido) ser uma outra pessoa.

Mas há mais texto da petição que ilustra esta asserção e cuja consideração se impõe por mor do elemento lógico-sistemático: é que, logo de seguida, o recorrente afirma que a «reversão contra terceiros adquirentes vem prevista no art.º 243º do Código de Processo Tributário», com o que, evidentemente, se está a colocar nesta posição de terceiro.

Ao contrário do considerado, o articulado inicial deixa também perceber exactamente qual o âmbito da tutela judicial que é demandada do tribunal que o senhor juiz pretende mensurar pela exigência da indicação do «montante da dívida».

Ao invocar como fundamentos da oposição causas de pedir que abarcam toda a matéria da execução fiscal e, *maxime*, ao efectuar o pedido de que a «execução seja declarada finda», sem que tenha restringido o seu ataque a parte da quantia exequenda, o recorrente está implicitamente a afirmar, mas de forma mais que clara, que o montante da dívida exequenda a que se opôs e exactamente aquele que corresponde ao valor da quantia exequenda, ao do pedido do processo de execução fiscal.

Mas se isto não chegasse, sempre se poderiam dissipar as dúvidas interpretativas mediante a conexão destes elementos com a indicação que no final do articulado é feita do valor com a utilização da locução «valor: 250 000\$000».

Da mesma sorte nenhuma razão assiste ao despacho recorrido quando considera que o recorrente não «alinhou os fundamentos de facto e de direito da oposição».

É que o recorrente invoca expressamente como causa de pedir da sua oposição, não interessando nesta sede considerar se com possibilidades de reconhecimento *de meritis* ou não, que «a reversão contra terceiros vem prevista no art.º 243º do C. P. Tributário» (art.º 1º da petição) e que os art.ºs 110º n.º 2 al. j) e 249º do mesmo compêndio normativo exigem que no título executivo sob cuja base a acção executiva é instaurada figurem «os nomes e moradas das outras pessoas que não o devedor principal, solidária ou subsidiariamente responsáveis» (art.ºs 2º e 3º da petição), mas «que o oponente não figura como devedor na certidão que serve de base à execução», pelo que é «parte ilegítima» (art.º 5º do mesmo articulado), já que «estabelece... o art.º 286º, I al. b) do C. P. Tributário que há ilegitimidade quando a pessoa citada, não for o devedor que figura no título» (art.º 4º da petição).

O recorrente invocou, pois, os factos acabados de precisar que entendeu terem a virtualidade de conferir, pela sua justaposição às hipóteses previstas no quadro legal também por si determinado, não interessa agora se bem ou mal definido, o direito cujo reconhecimento se arroga: o da extinção de execução pela sua ilegitimidade substantiva.

De tudo flui que a petição não é inepta por falta de inteligibilidade ou de invocação dos elementos identificadores do litígio concreto cuja solução se demandou do tribunal, nomeadamente, o objecto da opposição e os seus fundamentos de facto e de direito.

C - A decisão.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em concedendo provimento ao recurso revogar o despacho recorrido e ordenar a sua substituição por outro que não seja de rejeição liminar com base nos fundamentos acabados de conhecer.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida contra-alegante.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Prescrição de juros devidos à CGD.

Doutrina que dimana da decisão:

A eventual prescrição dos juros convencionais ou legais, nos termos do artº 310 ºd) do CCivil, devidos à CGD, por força de contrato de mútuo celebrado entre esta entidade e a executada não é de conhecimento oficioso por força do artº 303º do CCivil.

Recurso: nº 22 394; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. A Caixa Geral de Depósitos, S.A, recorre da sentença de graduação de créditos proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância, 3º Juízo, 1ª Secção, na execução instaurada contra Flávia da Conceição Ferreira.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. A CGD instaurou a execução em 18-4-1988 pedindo o pagamento de 2.677.342\$00 até 88-2-8, e, após esta data, juros vincendos de 1.033\$25 por dia.

2ª. A executada, regularmente citada, não veio deduzir oposição nem, de qualquer modo, veio invocar a prescrição da dívida exequenda ou de parte desta.

3ª. A dívida exequenda goza das garantias reais de hipoteca e da penhora, artºs 686º e 822º, ambos do CCivil.

4ª. A prescrição para ser válida e eficaz necessita de ser invocada por aquele a quem aproveita, não podendo ser conhecida oficiosamente, artº 303º do CCivil.

5ª. O disposto no artº 259º do CPT somente se aplica às dívidas ao Estado "palavra empregue em sentido estrito; ou seja, por dívidas de contribuições e impostos.

6ª. O conhecimento oficioso da prescrição de juros é ilegal e ilegítimo, por estar vedado face ao artº 303º do CCivil.

7ª. A sentença recorrida ofende e viola o disposto nos artºs 686º e 822º ambos do CCivil, e artº 259º do CPT.

8ª. Deve graduar-se em segundo lugar todo o crédito exequendo.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que pelo facto de os créditos da CGD, originados pela sua actividade comercial poderem ser cobrados em processo de execução fiscal, antes da vigência do DL 287/93, de 20-8, não passaram a ser créditos tributários.

Acrescenta que com a cobrança dos créditos através do processo de execução fiscal pretendeu dar-se à CGD um meio mais expedito de cobrança dos seus créditos, em atenção às suas funções de interesse público e não alterar a natureza dos seus créditos nem o regime substantivo que os regula devendo a norma do artº 259º do CPT entender-se como reportando-se apenas a dívidas de natureza tributária, já que são essas e não as comerciais aquelas cujo regime substantivo vem parcialmente regulado neste diploma.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos ou ocorrências processuais:

1) A execução nº 60355/88 foi instaurada pela FP em representação da CGD, para cobrança da quantia global de 800.000\$00 de capital e juros e despesas que a CGD calculou em 1.876.242\$00 e 1.100\$00, respectivamente; dívida a esta instituição, resultante do não cumprimento por parte da executada, do contrato de empréstimo nº 9052/006926/-3/06 de 8-9-1981.

2) Na referida execução foi efectuada em 11-12-1989, a penhora do imóvel descrito a fls. 34 e v.º do processo executivo e cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

3) A venda do bem dito em 2) teve lugar em 19-6-1991 pela quantia de 3.960.000\$00.

4) O bem dito em 2) encontrava-se à data da venda onerado com hipoteca voluntária a favor da CGD (ap. 33 de 15-7-1981), para garantia do empréstimo de 800.000\$00 de capital; juro anual até 22,25%, despesas de 32.000\$00 e com o montante máximo de 1.366.000\$00.

3. A sentença em recurso graduou o crédito da CGD em 2º lugar nos seguintes termos "crédito exequendo, consubstanciado em 800.000\$00 de capital, acrescido de juros de mora, podendo ser contactados até à data da venda mas com o limite máximo de cinco anos".

Não vem questionado nem o crédito por contribuição predial nem o seu posicionamento em primeiro lugar pois que a recorrente CGD concordando com a graduação do seu crédito em segundo lugar defende que aí deve ser graduado na totalidade, pois goza da garantia real decorrente de hipoteca, e, na parte excedente, goza da garantia real da penhora uma vez que a prescrição necessita sempre, neste caso, de ser invocada por aquele a quem aproveita, e não o foi, sendo certo, que em relação a execuções por dívidas à CGD, está vedado o conhecimento oficioso da prescrição.

Na situação dos autos estamos perante uma execução instaurada pela CGD na qual pretendia esta entidade receber a quantia referida a título de capital, e juros.

Entendeu a sentença de graduação de créditos, em recurso, que os juros, quer legais, quer convencionais, em caso algum podem exceder o máximo de cinco anos por força do artº 310ºd) do C.Civil pois que a prescrição seria de conhecimento oficioso.

Não importa determinar (questão tratada no Ac. deste Tribunal de 9-3-94, Rec. 15.769, Ap. DR p. 863) se o artº 693º 2 do C.Civil é ou não aplicável às dívidas a favor da CGD garantidas por hipoteca e se os juros capitalizados perdem ou não a natureza de juros e passam a integrar o capital em dívida àquela instituição tal como não importa averiguar qual a situação dos juros referentes a período anterior aos cinco anos que antecedem a venda (questão tratada nos Ac. deste Tribunal de 13-3-96, Rec. 20.180, ou CTF 253/5, p. 9 e v.º) já que, conforme sustenta o EMMP, importa previamente determinar se a prescrição de juros em dívida à CGD é ou não de conhecimento oficioso.

Nos termos do artº 259º do CPT “a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o chefe da repartição de finanças não o tiver feito”.

A prescrição era já de conhecimento oficioso nos termos do § 2ºe 3ºdo artº 27ºdo CPCl.

Contudo este artº 27ºdo CPCl regulava a “prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado” reportando-se o artº 34º do CPT à “prescrição da obrigação tributária”.

Na vigência do mencionado artº 27ºdo CPT havia quem entendesse que este preceito apenas se aplicava “às liquidações efectuadas pela Administração Fiscal, regendo, quanto às restantes e na falta de preceito expresso” o C.Civil (cfr. nota 12. p. 148, CPCl; 2ª edição, 1986, Alfredo José de Sousa...).

Conforme escrevem estes mesmos autores CPT, 1991, nota 8, p. 90, em anotação ao artº 34º, este regime de prescrição só é aplicável às “obrigações tributárias” pois que “às obrigações não tributárias susceptíveis de serem cobradas coercivamente em processo de execução fiscal (artº 233º 1b) e nº 2) aplica-se a prescrição do Código Civil (artº 309ºe seguintes), salvo disposição de lei especial” pelo que nos parece podermos acrescentar que no regime da prescrição se deve incluir não só o prazo, o seu início, interrupção como ainda o conhecimento oficioso ou não da mesma prescrição.

Com efeito na celebração ou execução de um contrato de empréstimo bancário a CGD não actua revestida de poder ou autoridade, mas nas vestes de empresa bancária, na situação dos - e até em concorrência com os - demais bancos (STA 15-1-97, Rec. 18.785). Não podemos, por isso, deixar de concluir que à situação dos autos é aplicável o artº 303º do C.Civil pelo que não podia o tribunal conhecer oficiosamente da prescrição pois necessitava de ser invocada por aquele a quem a mesma aproveitava.

Neste sentido parece pronunciar-se este Tribunal quando afirma que no regime processual das execuções fiscais por dívidas à CGD não cabe o esquema prestacional previsto no artº 279º 1 do CPT (STA 7-2-96, Rec. 19.920).

Tendo o DL 48953, de 5-4-69, instituído a CGD como “uma pessoa colectiva de direito público dotada de autonomia administrativa e financeira, com património próprio, competindo-lhe o exercício das funções de instituto de crédito do Estado” (artº 1º e 2ºdaquele DL, entretanto revogado pelo DL 287/93, de 20-8, que a transformou em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos), foi-lhe concedida a faculdade de cobrar coercivamente todas as dívidas de que

fosse credora, independentemente da sua origem, natureza ou título, pelo processo executivo fiscal (artº 61º do citado DL, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 693/70, de 31-12).

Passaram, por isso, a ser cobradas pela execução fiscal todas as dívidas da CGD ainda que resultantes de relações jurídico privadas e nomeadamente as inerentes aos contratos de mútuo referentemente aos quais não são aplicáveis as normas de direito material público.

Nesta perspectiva se entende que não seja aplicável às dívidas da CGD o regime prestacional previsto para as dívidas tributárias não só por existir norma especial (artº 18º 2 do DL 693/70 e 160º e 161º 2 do Regulamento da CGD aprovado pelo DL 694/70, de 31-12) nesse sentido e que por isso não teria sido revogada pelo artº 11º do DL 154/91, de 23-4, como ainda porque não são aplicáveis às dívidas da CGD os preceitos constantes do CPT relativos às dívidas tributárias que sejam incompatíveis com a natureza privada das dívidas em execução nos tribunais tributários. Estas dívidas regidas pelo direito civil não perdem a sua natureza de dívidas resultantes de contratos de mútuo pelo facto de serem cobradas pelos tribunais tributários.

Assim sendo, entende-se que procedem as conclusões do presente recurso pelo que deve o crédito reclamado pela CGD ser graduado em 2º lugar sem qualquer limitação.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e em revogar parcialmente a sentença recorrida que no nº 2 de fls. 29 que passará a ter a seguinte redacção:

“2) O crédito exequendo.”

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — António José Pimpão (relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Imposto profissional. Prémios de seguro de vida em benefício dos trabalhadores. Al. f) do § 2º do art.º 1º do C. I. Profissional. Inconstitucionalidade. Conhecimento em recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O tribunal de recurso pode conhecer da alegação da inconstitucionalidade da lei relativa aos elementos essenciais dos impostos de cuja aplicação resultou o acto tributário impugnado, mesmo que ela não haja sido suscitada perante o tribunal recorrido.*
- 2 — *A al. f) do § 2º do art.º 1º do CIP, na redacção dada pelo DL. n.º 183-D/80, de 9 de Junho, é organicamente inconstitucional por haver sido editado fora da credencial legislativa conferida pelo art.º 17º al. 1) da Lei n.º 8-A/80, de 26 de Maio.*

Recurso: 22 421; Recorrente: José Inácio da Costa Lopes-Despachantes Oficiais Associados, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. JOSÉ INÁCIO DA COSTA LOPES - DESPACHANTE OFICIAIS ASSOCIADOS, L.DA, dizendo-se inconformada com o acórdão com o acórdão de 4/2/97 do Tribunal Tributário de 2ª Instância (ora Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo) que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença de 10/11/93 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (3º Juízo) que havia julgado improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra o acto de liquidação adicional do imposto profissional relativo aos anos de 1986 e 1987, nos montantes respectivos, de 3 644 079\$00 e 6 125 624\$00, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. O acórdão recorrido fundamentou-se na consideração de que «as importâncias constantes dos documentos de fls. 16 a 20, que a recorrente entregou à seguradora a título de prémios do contrato de seguro em benefício dos trabalhadores cabem na norma de incidência da alínea f) do § 2º do art.º 1º do Código de Imposto Profissional» (doravante designado apenas por CIP), tal como se havia entendido na 1ª instância, pois aquelas traduzia-se em um benefício atribuído aos seus trabalhadores no âmbito da relação laboral.

Muito embora se interrogasse sobre a constitucionalidade orgânica do preceito, o tribunal recorrido não a resolveu por entender que a recorrente não havia imputado ao «acto de liquidação qualquer vício de ilegalidade pela sua incompatibilidade» com a lei fundamental e essa ilegalidade não era de conhecimento oficioso.

Estribou-se, ainda, o acórdão que tomou posição diversa da adoptada na 1ª instância - para quem a questão da exigibilidade do imposto à entidade que o deveria reter na fonte não constituía fundamento de ilegalidade de do acto de liquidação que pudesse ser conhecido na impugnação judicial, pelo que, configurando-a como excepção dilatória, dela não conheceu -, no entendimento de que a recorrente era a responsável pelo imposto como resultava da alínea b) do art.º 44 do CIP, conjugada como o seu art.º 26º, sendo a dos trabalhadores beneficiários meramente subsidiária; na posição de que não havia duplicação de colecta, até porque seria necessário «desde logo que houvesse alguma colecta já paga», o que não estava demonstrado nem tinha sido alegado e, finalmente, tese de que, se os trabalhadores houvessem sido accionados para o pagamento do imposto, isso não se configuraria como duplicação tributária, mas «apenas uma efectivação, porventura indevida, da dupla responsabilidade pelo pagamento do imposto consagrada na lei» que não afectava a legalidade do acto tributário e que só eles teriam legitimidade para invocar, no momento e local próprios, mediante alegação da não verificação dos pressupostos daquela responsabilidade subsidiária.

3. Nas suas alegações de recurso, sintonizada e adequadamente concluídas, a recorrente refuta o decidido pretextando em resumo:

- que a alínea f) do § 2º do art.º 1º do CIP, na redacção que então vigorava dada pelo DL. n.º 183-D/80, de 9 de Junho, sofria de inconstitucionalidade orgânica por ter sido emitida pelo Governo a descoberto de autorização legislativa por ter extravasado da concedida pela Lei

n.º 8-A/80, de 9 de Junho, como já havia sido julgado pelo Tribunal Constitucional e por este Supremo em outros casos,

- e, subsidiariamente, que não pode haver dois devedores principais em relação ao mesmo imposto e duas liquidações com base no mesmo facto tributário, como no caso acontece em que o imposto foi também liquidado aos trabalhadores e foi já pago em prestações,

- e, ainda, que a haver lugar a retenção ela só poderia razoavelmente acontecer na altura em que a entidade disponibiliza a verba necessária para que se formalize o contrato de seguro de vida,

- e que, a ter de ocorrer a tributação, ela só poderia ser a do imposto de capitais, como congruentemente se veio a dispor no n.º 2 do art.º 6º do CIRS.

Como normas violadas, a recorrente indicou os art.ºs 1º § 2º al. f), 41º e 44º al. b) do CIP, 11º n.º 2, 120º al. a) e 287º do CPT e 6º n.º 2º do CIRS.

4. A Fazenda Pública contra-alegou batendo-se pelo não provimento do recurso, argumentando que a redacção da citada al. f) do § 2º do art.º 1º do CIP obedece ao critério enunciado na lei de autorização - o art.º 17º al. 1) da Lei n.º 8-A/80, de 26/5.

5. O Procurador-Geral Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso, defendendo que a questão de inconstitucionalidade é uma questão nova que não pode ser conhecida neste tribunal por não ser de conhecimento oficioso porque, por um lado, ela ainda não foi declarada com força obrigatória geral, e, por outro, porque os vícios agora alegados apenas geram a anulabilidade da liquidação por não atingirem o núcleo essencial de um direito fundamental.

Aduz ainda que o acórdão recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação da Lei no tocante às questões da duplicação de colecta e da legalidade da liquidação.

B - A fundamentação.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

6. As questões decidendas.

São as de saber se poderá conhecer-se da questão de inconstitucionalidade da al. f) do § 2º do art.º 1º do CEP, na redacção dada pelo DL. n.º 183-D/80, de 9 de Junho e, na afirmativa, se ela ocorre, e, subsidiariamente, se a liquidação impugnada é ilegal por já haver ter sido efectuada aos trabalhadores uma outra liquidação relativa aos mesmo factos, por a retenção do imposto só ser devida na altura em que a entidade disponibiliza a verba necessária para que se formalize o contrato de seguro de vida e, finalmente, por apenas poder haver lugar à tributação de imposto de capitais.

7. O quadro factual.

É a seguinte a matéria de facto que foi dada como provada pelas instâncias:

a) A liquidação impugnada derivou de não ter sido deduzido nem entregue nos cofres do Estado o imposto profissional que os Serviços consideraram devido por pagamento de prémios de seguro relativos ao contrato formalizado a fls. 6 e 9, que se dão por reproduzidas na íntegra e para todos os legais feitos, que a impugnante, como segurada, celebrou com a seguradora identificada no contrato, em benefício dos seus empregados.

b) Foi dada em falta a matéria colectável a que se reporta o doc. constante de fls. 5 e que se dá por reproduzido para todos os legais feitos.

8. O mérito do recurso.

8.1. A questão do conhecimento da inconstitucionalidade. Independentemente da resposta que a questão da alegação *ex novo*, na pendência do recurso jurisdicional, da inconstitucionalidade da norma em aplicação da qual o acto administrativo foi praticado possa merecer no domínio do contencioso dos actos administrativos em sentido restrito, o certo é que não poderá deixar de admitir-se essa alegação no domínio da impugnação dos actos tributários (1).

Na verdade, - e ao contrário do que já pensou o relator-, entende-se hoje que o direito de resistência aos impostos consagrado actualmente no art.º 103º da Constituição (2) em termos de um "direito de resistência ao pagamento dos impostos" que não tenham sido criados nos termos da Constituição corresponde a uma garantia fundamental dos cidadãos e, como tal, que ela poderá ser sempre invocada perante os tribunais, enquanto estes puderem ser chamados a tomar conhecimento do litígio que a tenha como fundamento.

Há que precisar, no entanto, que esse direito só existirá, segundo os próprios termos constitucionais, relativamente aos impostos que «não hajam sido criados nos termos da Constituição» ou seja, relativamente aos chamados elementos constitutivos dos impostos ou elementos que evidenciam a sua "criação" ou conformação jurídica que violem a Constituição.

Serão as matérias abrangidas pelo princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal reguladas no n.º 2 do mesmo artigo.

Em favor desta tese está o próprio texto constitucional: ao falar de «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos...», o preceito sugere que o contribuinte poderá sempre discutir, máxime, perante os tribu-

(1) A questão da inconstitucionalidade indirecta do acto administrativo decorrente da violação das normas que infringam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados de cuja aplicação resulta o acto administrativo é diferente da questão da inconstitucionalidade directa do acto administrativo que se verifica quando é este a afrontar imediatamente a Constituição ou os princípios nela consagrados. A primeira não pode, - parecidos -, deixar de ser entendida como sendo de conhecimento oficioso, em qualquer grau de jurisdição por mor do disposto no princípio actualmente consagrado no art.º 204º da CRP, pese embora haja quem sustente (Ac. do Pleno da 1ª 12/3/98, no proc.º 32 333, que vai contra o entendimento defendido em muitos outros casos, como nos 20/6/96, proc. 36 922 (1ª S.), 26/11/97, proc. 28 729 1ª 25/10/95, proc.º 15 287 (2ª) que esse conhecimento não é oficioso em relação a acto que «aplique norma inconstitucional que não seja violadora do cerne ou do conteúdo essencial de um direito fundamental» visto que só neste caso a violação estaria sancionada com a nulidade, correspondendo àquela apenas a anulabilidade. A Constituição não admite, porém que os tribunais apliquem normas que sejam inconstitucionais seja em que estágio for. Trata-se de uma posição constitucional que procura obstar à violação da Constituição sem sancionamento por banda do legislador infraconstitucional, tendo em conta que a generalidade e abstracção das normas é susceptível de potenciar uma maior lesão dos cidadãos. Já a segunda deverá ser resolvida no sentido de que apenas a inconstitucionalidade que se traduza em ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental é que poderá ser conhecida em qualquer grau de jurisdição por, importando ela a sanção da nulidade, poder ser arguida a todo o tempo e oficiosamente. As outras, enquanto geradoras da anulabilidade, estarão sujeitas princípio dispositivo e ao ónus de alegação no articulado inicial ou superveniente quando admissível. Não tendo a Constituição, neste domínio dos actos administrativos, tomado a posição que tomou quanto às normas jurídicas no art.º 204º, será de seguir a regra geral dos vícios de violação de lei. E a posição que foi adoptada pelo C. P. Administrativo no seu art.º 133º. Sobre a matéria podem consultar-se entre outros, Freitas do Amaral, Direito Administrativo, vol. III, págs. 334; Mário Esteves de Oliveira, Direito Administrativo, I, págs. 547; Jorge Miranda, in Regime dos Direitos, Liberdades e Garantias in Estudos sobre a Constituição, vol. III, págs. 76/77; Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo, págs. 361, e José Carlos Vieira de Andrade, Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, págs. 318.

(2) Mas cuja normatividade vem afirmada desde a versão de 1976 no correspondente preceito do art.º 106º.

nais, o pagamento dos impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

Depois, esse sentido é também o que é postulado pela razão de ser histórico-política do princípio da legalidade tributária: o da exigência de que os tributos representem uma autotributação consentida do povo expressa através dos seus órgãos representativos.

A sindicabilidade pelos tribunais que são os garantes da legalidade mesmo de natureza fundamental enquanto não estivesse precluída pela força do caso julgado ou por um pagamento inderogavelmente feito (coberto pela força do caso decidido), impor-se-á como necessária salvaguarda do respeito ou cumprimento desta garantia.

Em abono da mesma tese poderá convocar-se ainda o comando do actual art.º 204º da CRP, mas sempre previsto nos preceitos correspondentes nas suas diversas que «nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados».

Na medida em que o tribunal não conheça do vício da inconstitucionalidade de cuja aplicação resulte o acto administrativo, o tribunal está a aplicar como sendo válida uma norma que constitucionalmente o não é, na medida em que mantém o acto administrativo que dela fez aplicação directa ou imediata.

Ora aquela aplicação parece estar recusada pela Constituição, como se disse em nota de rodapé, nada legitimando uma leitura diferente daquele preceito constitucional consoante se esteja num contencioso de direito privado ou público ou num contencioso de plena jurisdição ou de mera anulação, cuja de está nos poderes do legislador ordinário, como acabaria por levar a tese oposta, dando a este legislador a possibilidade de “perverter” a Constituição.

Acrece que, se bem que relativa a todo o ordenamento jurídico, poderá ainda defender-se que a norma constitucional em análise tem, no domínio dos impostos, uma latitude diferente, postulada pelo citado n.º 3 do art.º 103º, possibilitando exactamente a discussão da legalidade constitucional do pagamento dos impostos enquanto ela puder ser suscitada perante algum tribunal, mesmo de recurso.

Mas existe, além disso, um outro argumento tirado da própria lei ordinária cuja exacta compreensão nos leva ao sentido que vem de defender-se.

Referimo-nos à possibilidade do contribuinte poder opor-se à execução fiscal invocando, nos termos do art.º 286º n.º 1 al. a) do C. P. Tributário ⁽³⁾, como fundamento a inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual o imposto está a ser exigido, - a denominada ilegalidade abstracta: «inexistência do imposto... nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação...» ⁽⁴⁾.

Ora, se o contribuinte pode deduzir oposição contra a execução que lhe é movida para a cobrança coerciva da dívida do imposto com fundamento em inconstitucionalidade, mesmo depois de a haver impugnado, dado não existir caso julgado sobre essa matéria, com maioria de razão se deverá admitir a sua invocação no processo de impugnação enquanto ele estiver pendente de decisão em qualquer tribunal.

Concluimos, pois, pela possibilidade do conhecimento da inconstitucionalidade indirecta do acto tributário ou da inconstitucionalidade da lei em aplicação do qual foi praticado.

⁽³⁾ Anteriormente prevista no art.º 176º al. a) do C. P. C. Impostos.

⁽⁴⁾ Essa admissibilidade foi sempre admitida na jurisprudência tributária, não se conhecendo qualquer posição discordante, pelo que seria ocioso citar alguma.

8.2. Vejamos assim se ela ocorre, como pretextou a recorrente.

A questão não é nova nos tribunais, dado que já foi discutida e decidida quer neste Supremo, quer no Tribunal Constitucional, tendo sido sempre resolvida em sentido afirmativo desde que este último tribunal a julgou pela primeira vez ⁽⁵⁾.

Os argumentos por ele aduzidos merecem a nossa inteira adesão.

Por isso, aqui, não se faz leis do que uma síntese deles, tendente à validade fundamentativa da presente decisão.

Os factos tributários que justificaram as liquidações impugnadas ocorreram conforme emerge da al. a) do probatório, sob a vigência da redacção dada à al. f) do § 2º do art.º 1º do CIP pelo Decreto-Lei n.º 183-D/80, de 8 de Junho.

A sua legalidade, que aqui se controverte, é, pois, apurada, segundo o regime então estabelecido.

Disponha tal preceito que se consideravam *rendimentos do trabalho* para efeitos de tributação em imposto profissional:

«Os subsídios e outros benefícios ou regalias sociais auferidas no exercício em razão do exercício da actividade profissional».

Foi ao abrigo do entendimento de que os prémios de seguro de vida feito pela recorrente em benefício dos seus empregados constituíam rendimentos desta natureza que o Fisco efectuou as liquidações adicionais impugnadas e os tribunais de instância confirmaram a sua legalidade.

Ora, o Decreto-Lei n.º 183-D/80 foi editado no uso da autorização legislativa constante do art.º 17º alínea 1) da Lei n.º 8-A/80, de 26 de Maio (Lei do Orçamento), a qual foi concedida ao Governo para que este, em sede de imposto profissional pudesse «caracterizar certos tipos de subsídio e outros benefícios ou regalias sociais considerados rendimentos de trabalho».

Segundo este preceito, o Governo apenas estava autorizado a «*definir os tipos* de subsídios, benefícios e outras regalias sociais que passaram a ficar sujeitos a imposto profissional».

Em vez de assim agir, o Governo quedou-se, todavia, pela enunciação de um critério de conexão dos rendimentos com o exercício ou em razão da actividade profissional para os considerar rendimentos de trabalho para efeitos de tributação na respectiva cédula.

Significa isto que o Governo «não cumpriu o sentido da autorização legislativa» e, conseqüentemente, que legislou a descoberto de delegação legislativa do Parlamento em matéria relativa à incidência dos impostos e, como tal, abarcada pelo princípio constitucional de reserva relativa de lei da Assembleia da República, então consagrada nas disposições combinadas dos art.ºs 106ºn.º 2º e 168ºn.º 1 al. i) da Constituição, violando o disposto no n.º 2º deste último artigo.

Quer isto dizer que o citado preceito, editado pela mão de tal decreto-lei, padece de inconstitucionalidade orgânica por ofensa das normas de repartição de competência legislativa constitucional entre o Governo e a Assembleia da República.

Porque assim é, deve este tribunal rejeitar a sua aplicação nos termos do comando constitucional agora inscrito no art.º 204º da Constituição ⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ Cf. acórdãos proferidos nos Proc.ºs 21 340 e 18 750 deste Supremo e acórdãos n.ºs 492/94, 493/94, 953/96 e 155/96, publicados na II Série do D.R. de 16/12/94 e 17/12/94, respectivamente (os dois primeiros) e de 18/12/96 (o último).

⁽⁶⁾ E, ao tempo dos factos, no art.º 207º.

Esta recusa de aplicação consequência que deva repriminar-se a norma anterior que seja válida constitucionalmente.

Ora, essa norma é a versão do art.º 1º do CEP na redacção anterior ao seu aditamento feito pelo DL. n.º 297/79, de 17/8 e ela não previa a qualificação de tais prémios como rendimentos de trabalho para efeitos da respectiva tributação.

Na verdade, conquanto eles pudessem ser qualificados como rendimentos de trabalho segundo o critério enunciado por este decreto-lei, nos termos do qual constituiriam também rendimentos de trabalho «os subsídios e outros benefícios ou regalias sociais auferidos no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional», o certo é que ele não poderá ser relevado por ter sido declarado inconstitucional, com força obrigatória geral, pela Resolução n.º 116/80, de 5 de Abril, do Conselho da Revolução, publicada no Diário da República, 1ª Série, de 5 de Abril de 1980, «por infringirem o preceituado no n.º 1 do art.º 141º, com referência à al. b) do n.º 1 do art.º 137º da Constituição» ou seja, por falta de *referenda*.

Sendo assim as liquidações têm de considerar-se como ilegais por inexistência de lei que configure os factos considerados como fonte de obrigação de imposto, como factos tributários.

Deste modo, o recurso merece provimento e a impugnação judicial deve ser julgada procedente, ao invés do que decidiram as instâncias.

A procedência deste fundamento do recurso dispensa a apreciação dos demais, já que o seu conhecimento fica prejudicado (art.ºs 660º n.º 2, 713º n.º 2 e 726º do C. P. Civil).

C - A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, bem como a sentença da 1ª instância que ele confirmou, e em julgar a impugnação judicial procedente e anular as liquidações sindicadas.

Sem custas em todas as instâncias por delas estar isenta a entidade recorrida contra-alegante.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Foi presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Impugnação judicial. Pagamento do imposto com adesão ao regime do DL n.º 225/94, de 5 de Setembro.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão ao regime do pagamento do imposto criado pelo DL n.º 225/94 com o benefício das vantagens nele previstas não impede a instauração ou o prosseguimento da instância instaurada da impugnação judicial do acto tributário de que derivem os créditos fiscais por esta definidos e que forem solvidos no âmbito do dito regime.

Recurso n.º 22.440; Recorrente: GAVIM-Fábrica de Acabamentos, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Emâni Figueiredo

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT1ª Instância de Braga que a julgo parte ilegítima e absolveu a FªPª da instância na impugnação que deduziu contra a liquidação do IRC de 1989, no valor de 17 946 448\$00, veio a Ite Gavim-Fábrica de Acabamentos, Ldª. recorrer, concluindo a sustentar que:

— a adesão ao regime do DL 225/94, de 5.9, não significa que tenha reconhecido a dívida impugnada ou que tenha renunciado ao direito de impugnar, pelo que se mantém as garantias consagradas nos arts. 19º e 23º do CPT.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento porque a adesão aos benefícios previstos no DL 225/94 não prejudica a impugnabilidade judicial.

Cumpra apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1 – A Ite deu entrada a esta impugnação em 15.3.95;

2 – Em 30.11.94 aderira ao regime do DL 225/94, de 5.9. –fls. 35 e ss.

Vem controvertida a impugnabilidade da liquidação tributária de prestações pagas voluntariamente e com os benefícios concedidos ao abrigo do DL 225/94, de 5 de Setembro.

É certo que situações de pagamento efectuado com a finalidade de obtenção de benefícios previstos nas diversas leis que os contemplam (amnistias de infracções, condições especiais de pagamento, como pagamento em prestações, reduções de multa, etc) têm sido consideradas por certa jurisprudência deste tribunal da inimpugnabilidade (ou impedimento do prosseguimento da instância) da liquidação do imposto de tal modo pago (cf. Ac. do TPleno, de 22.7.81, rec. 1551, em Ap. DR. de 10.7.85, do Pleno da Secção de 4.11.87, rec. 3122, em Ap. DR. de 30.11.88 e da Secção, de 13.12.95, rec. 19 485).

Nuclear a estas decisões jurisdicionais têm sido considerações de que as leis que concedem benefícios destes impõem, tacitamente, aos respectivos beneficiários a renúncia à impugnação ou a aceitação das liquidações de que derivaram as obrigações tributárias pagas, ou que desta aceitação ficta resultaria a perda do direito ao recurso por efeito do princípio da correspectividade – um *ubi commoda ibi incommoda* algures entretecido na lei.

Todavia, levantaram-se vozes discordantes, das quais sobressai Teixeira Ribeiro, em RLJ 127º/14 e Acs. desta Secção de 11.1.95, rec. 17 903, de 22.2.95, rec. 17 845, e de 13.12.95, rec. 19746, que sublinham que os vários diplomas que estabelecem amnistias ou perdões fiscais em regularizações extraordinárias de dívidas fiscais não contêm normas que evidenciem a intenção legal de tornar inimpugnáveis as liquidações tributárias de que derivaram os créditos fiscais por aquelas definidos, e que se pretendem regularizados.

E assim como a renunciabilidade de créditos fiscais, em princípio proibida por força do princípio da legalidade e da indisponibilidade do tipo tributário, só é permitida se autorizada por lei ordinária que proporcione ao Estado regularizar extraordinariamente situações de dívidas fiscais (cf. Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, p. 198, que extrai a conclusão, ao nível legal, do n.º 3 do art. 108º do CPT que proíbe a moratória), também a tipologia de todo o esquema decorrente da disposição do crédito fiscal, inclusive as condições a que o con-

tribuinte fica sujeito se se aprestar a beneficiar daquela, deverá constar expressamente da mesma lei autorizante.

Sendo então o intérprete conduzido à interpretação enunciativa do *tatbestand* legal, não lhe cabendo extrair da lei condicionantes da regularização das dívidas fiscais não revistas, como as referidas renúncia tácita à impugnação, aceitação ficta da legalidade da liquidação, ou perda do direito de impugnar por efeito do princípio da corresponsividade.

Embora a lei portuguesa não tivesse adoptado o princípio *solve et repete*, segundo o qual ao contribuinte só é dado discutir a legalidade do imposto depois de o haver pago, não será a adesão ao regime de pagamento de dívidas previsto ao diploma, optando pelo pagamento da totalidade do devido em três meses ou em prestações mensais e aproveitando dos benefícios da dispensa e reduções de juros de mora e de custas, que constituirá obstáculo ao exercício dos direitos constitucionalmente consagrados de discutir a legalidade das liquidações de que derivaram os créditos fiscais (arts. 20º, 106º/2 e 3 e 268º/4 da CR).

Aliás, a voluntariedade, o carácter definitivo e a legalidade que revestem o acto do pagamento efectuado não surdem, a não ser na forma, dos dispositivos do diploma regularizador das dívidas fiscais, mas antes, da validade do acto tributário de que derivam os créditos fiscais por ele definidos, a qual se situa à margem do processo de cobrança, cujos factos não podem implicar renúncia tácita ao recurso contencioso que ponha em crise a referida validade, uma vez que não se verifica uma base idêntica que dê azo à existência da incompatibilidade com a vontade de recorrer.

Por aqui se queda a tarefa do intérprete, sem que se mostre urgente examinar a impossibilidade jurídica, constitucionalmente referida, da renúncia aos meios de tutela como moeda de troca das vantagens auferidas pelo contribuinte beneficiado, como o fez Saldanha Sanches, em Anotação na Revista Fisco, 18/29.

Assim, com a adesão ao regime de pagamento do referido DL 225/94 não perdeu o lte o direito de impugnar, não carecendo o procedimento por isso de pressuposto processual para prosseguir.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a decisão recorrida para que os autos prossigam seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A.; competência do T.C.A..

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se nas conclusões do recurso "per saltum" matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em

razão de hierarquia, do S.T.A., e pela competência do Tribunal Central Administrativo para daquele conhecer.

Recurso nº 22 453. Recorrentes: Ministério Público e Empresa Imobiliária e Turística da Fonte Nova, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

O Ministério Público e a Empresa Imobiliária e Turística da Fonte Nova, S.A., não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T. T. da 1ª Instância de Lisboa, dela interpuseram recurso para este S.T.A.

O M.º P.º concluiu como segue:

1. Como não se apurou se os "espaços" do Centro Comercial constituíam fracções autónomas do edifício, que pudessem ser dados de arrendamento pela impugnante, para delas auferir as respectivas rendas, que têm a sua cédula pela Contribuição Predial, temos que existe insuficiência de matéria de facto que fundamenta a decisão proferida, pelo que se impõe o alargamento daquela;

2. Caso assim se não entenda, a sentença recorrida, ao subsumir os factos provados no âmbito da incidência da Contribuição Predial, faz errada aplicação do direito, na medida em que tal matéria tem a sua cédula pela Contribuição Industrial (a dita sentença enferma, pois, de erro de direito).

Por seu turno a Empresa Imobiliária e Turística da Fonte Nova, S.A., traçou um quadro conclusivo, onde, para além do mais, afirma:

"...uma vez que resulta provado pelo probatório da sentença que, para além da exploração do centro comercial - fracção "B" -, a recorrente explorará o estacionamento público de 146 viaturas - fracção "A" - encontra-se patenteada a tal pluralidade de actividades de que a sentença faz (erradamente, com já se disse) depender a aplicação da ressalva do parágrafo 4º do art.º 6º do C.C.P. (conclusão 14º).

A propósito desta afirmação, o Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A, sustentou que a recorrente vem colocar a questão de facto, que consiste em saber se, contrariamente ao decidido na peça recorrida, exercia mais que uma actividade.

Ouvida a recorrente, sustentou que o que fez ressaltar na conclusão 14ª foi que "no probatório do caso *sub judice* até está estabelecida a pluriactividade da recorrente", concluindo pela nulidade da sentença, nos termos da al. c) do nº 1 do art.º 668 do C.P.C..

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência, pois logra prioridade.

Discorrendo sobre a interpretação do art.º 694º do C.C.P., na redacção introduzida pelo DL. 73/84, de 2 de Março, considerou a sentença recorrida que aquele só lograva aplicação se a recorrente, para além da exploração do Centro Comercial Fonte Nova, exercesse outra actividade, o que, sendo seu ónus, nem sequer alegou.

Na conclusão 14ª do recurso, afirma-se que se "encontra patenteada a tal pluralidade de actividades que a sentença faz (erradamente, como já se disse) depender a aplicação da ressalva do parágrafo 4º do art. 6º do C.C.P..", o que resulta provado pelo probatório da sentença.

Isto é, enquanto a sentença recorrida afirma nem sequer ter sido alegado que a então impugnante tivesse exercido outras actividades para além da exploração de um centro comercial, esta sustenta que se extrai do probatório uma pluralidade de actividades.

Óra, a questão de saber se a recorrente exercia apenas uma ou mais que uma actividade insere-se no domínio factual, pois que se trata de

captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Quer isto dizer que, existindo, no plano dos factos, controvérsia a dirimir, o recurso não tem por conclusivo fundamento matéria de direito.

Assim, competente para dele conhecer é o T.C.A. e não este S.T.A. (v. art.º 21ºnº 4, 32ºnº 1 al. b) e 41ºnº 1 al. a) do E.T.A.F.).

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A. para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário, que, competente também é, por extensão, para apreciar o recurso interposto pelo M.ºP.º.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

IRC. Facturas. Dedução.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A factura é um documento que se destina a comprovar uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.*
- II — Se uma factura titula um serviço não prestado pelo seu emitente não pode servir como comprovativo do custo suportado para efeitos de dedução, nos termos do artigo 41º nº 1 alínea h) do CIRC.*

Recurso n.º 22.463. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Eusébio e Filhos, Ldª; Relator: Juiz Conselheiro Vítor Meira.

“Eusébio e Filhos, SA” impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada na sequência de inspecção dos Serviços de Fiscalização Tributária realizada entre 19 e 23 de Setembro de 1994, por haver concluído que determinadas facturas não correspondiam a serviços prestados pelos respectivos emitentes.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação em causa.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª. A liquidação de IRC aqui impugnada é devida porque resulta de correcção ao lucro tributável declarado baseado na exclusão da área de custos dos montantes de escudos inscritos nos documentos anotados

nos autos - fls.3 - que incorporavam a declaração verdadeira da prestação de serviços pelos presumidos emitentes já identificados.

2ª. Tais documentos são, por isso, falsos pois que incorporam um facto falso.

3ª. Não podem por isso titular a relevação de custos para efeitos fiscais.

4ª. A douta decisão recorrida ao entender de forma diferente violou o disposto nos art.º 17º, 3, 23º, 1 e 41º, 1 al. h), todos do CIRC.

A recorrida contra-alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Não se compreende a posição assumida pelo Recorrente através do presente recurso, uma vez que - e passamos a citar o texto da própria decisão recorrida - "O Ministério Público é de opinião que a impugnação proceda, posto que as facturas são formalmente correctas e o próprio agente da fiscalização diz que elas correspondem a serviços efectivamente prestados".

2. A tese desenvolvida pelo Recorrente nas suas, aliás muito douras alegações, assenta num equívoco, qual seja de considerar que "tais documentos são facturas fictícias e incorporam falsidade Mesmo que formalmente claros incorporam um facto falso. Dizem-se prestados serviços que não o foram".

3. A Recorrida contratou a realização dos trabalhos a que as facturas de fls.3 se reportam com Salvador Ferreira Rodrigues.

4. As aludidas facturas foram emitidas por pessoas subcontratadas pelo Salvador Ferreira Rodrigues, tendo aquelas efectivamente prestado os trabalhos que deram origem às facturas.

5. O Tribunal *a quo* deu como facto provado que "os serviços a que as facturas se referem foram efectivamente prestados".

6. O próprio agente da fiscalização que no seu relatório conclui se tratar de serviços efectivamente prestados; ao afirmar que: "dado serem desconhecidos quaisquer factos que desabonem o comportamento fiscal do sujeito passivo, bem como o teor das declarações prestadas pelo sócio gerente, que constam do respectivo auto de declarações anexo, permitem concluir que a situação relatada se enquadra no parágrafo 2º do número anterior, isto é, correspondem a serviços efectivamente prestados, mas por pessoas diferentes das que ou em nome das quais foram emitidas as facturas e correspondentes serviços".

7. As facturas emitidas por Salvador Rodrigues são formalmente válidas, porquanto preenchem todos os requisitos legais - são documentos formalmente claros, no entender do Recorrente.

8. Não compete aos agentes económicos a obrigação de conferirem cada um dos requisitos de cada factura que lhes é entregue, tendo de concluir-se que a aparência da sua legalidade bastará para documentar custos efectivamente suportados.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por da matéria de facto estabelecida na sentença recorrida e não posta em causa resultar que os serviços prestados por Salvador Rodrigues não estão documentados em forma legal e os documentados não foram prestados pelos emitentes das facturas, cabendo ao contribuinte apresentar contabilidade fiável.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - Na contabilidade da impugnante do dito exercício estão arquivadas as facturas referidas, nas quais figuram como emitentes pessoas que se averiguou não poderem ter prestado na época respectiva os ser-

viços facturados, acrescentando que os números fiscais nelas apostos são inválidos;

2 - Tais facturas apresentam-se, no entanto, formalmente correctas, preenchidas com todos os requisitos exigidos por lei;

3 - Os serviços a que tais facturas se referem foram contratados entre a impugnante e Salvador Rodrigues, a quem foram pagos, tendo sido ele quem entregou as facturas à impugnante;

4 - Os serviços a que as facturas se referem foram efectivamente prestados.

Assente tais factos apreciemos a situação.

A questão que vem suscitada no recurso respeita à validade das facturas relativas a serviços que a recorrente pretendia deduzir para efeitos de determinação do lucro tributável e que a Administração Fiscal, após fiscalização à contabilidade da empresa, considerou não dedutíveis por os trabalhos a que se reportavam não terem sido prestados pelos emitentes das facturas. No entendimento da recorrente Fazenda Pública as facturas em causa eram falsas por incorporarem um facto falso, não podendo por isso titular a relevação de custos para efeitos fiscais.

A sentença recorrida considerou provado que as facturas estavam formalmente correctas, que os seus emitentes não prestaram os serviços a que as mesmas se reportavam, que os números fiscais nelas apostos são inválidos, que os serviços em causa foram contratados entre a impugnante e Salvador Rodrigues, que os serviços foram prestados, que foram pagos ao Salvador Rodrigues e que este entregou à impugnante as ditas facturas.

O artigo 41 n.º I alínea h) do CIRC prescreve que os encargos não devidamente documentados, mesmo que contabilizados como custos ou perdas de exercício, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável e o artigo 17 do mesmo diploma imputa ao contribuinte a obrigação de ter a sua contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística e reflectindo todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

A sentença recorrida, para julgar a impugnação procedente, ateu-se à forma em detrimento do conteúdo. Não lhe interessou, apesar de o ter fixado no probatório, que as facturas não correspondessem a serviços prestados à impugnante pelos respectivos emitentes. O importante, para a sentença, era a forma e não o conteúdo. Se da factura constassem um emitente, um número de contribuinte, um número de factura e uma discriminação de serviços prestados, por exemplo, tanto bastava para a considerar válida para efeitos de dedução. Tal entendimento não pode porém proceder. Chama-se “factura” o documento em que o vendedor faz a discriminação completa das mercadorias que vende ao comprador e em que indica as despesas que efectuou, bem como as vantagens que concede nos preços e as condições de entrega e de pagamento (cf. “O imposto de transacções sobre as mercadorias” de Herculano Curvelo e Campos Lares, fls.520). E o artigo 28 n.º I alínea b) do CIVA obriga os sujeitos passivos a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços. A emissão da factura tem por finalidade a comprovação de um serviço prestado por quem a emite. Se o emitente não é a pessoa ou entidade que prestou o serviço falta-lhe valor probatório, não podendo por isso servir para comprovar custos de exercício para efeitos fiscais. A sentença recorrida deixou-se impressionar pelo aspecto formal das facturas considerando não ser exigível aos agentes económicos confirem cada um dos seus requisitos. Olvidou porém, apesar de o “con-

siderar provado, que a impugnante contratara os serviços com Salvador Rodrigues, a quem os mesmos foram pagos, não sendo este o emitente das facturas. Se a impugnante aceitou facturas emitidas por quem lhe não prestou qualquer serviço, independentemente da ocorrência de má fé, "sibi imputet". Não pode porém pretender que a AF aceite como válidas para efeitos fiscais facturas desconformes com a realidade que deveriam comprovar. Quem emitiu-a factura não prestou o serviço e quem o prestou não emitiu factura. Tais factos eram do conhecimento da impugnante que sabia com quem contratara sem que para tal tivesse que proceder a quaisquer investigações. Como se refere no artigo 23 n.º 1 alínea a) do CIRC, consideram-se custos os encargos relativos à aquisição de quaisquer bens ou serviços indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Ora as verbas em causa não podem constituir encargos pela aquisição de serviços já que os emitentes das facturas não prestaram à impugnante qualquer serviço e os encargos correspondentes aos serviços prestados não estão devidamente documentados. Por isso não pode subsistir a sentença recorrida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, mantendo-se o liquidação.

Custas pela impugnante na 1.ª instância e neste Supremo, fixando-se a procuradoria no recurso em 50%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso "per saltum"; matéria de facto; incompetência, em razão de hierarquia, do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão de hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para aquele conhecer.

Recurso n.º 22473. Recorrente: Casimiro M. Campelo R. Rocha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Casimiro Manuel Campelo Romão da Rocha, não se conformando com a sentença, a fls. 111 e seguintes, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“- A motivação da adesão, para além do já exposto, foi norteada pelo conteúdo dos ofícios com o n.º 5149, de 28/NOV/94, e n.º 749, de

23/Janeiro/97, emitidos pelo Senhor Director-Geral da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, para conhecimento dos serviços e dos contribuintes interessados (conclusão 2ª).

- Decididamente influente também na vontade do impugnante foi a jurisprudência deste Alto Tribunal firmada através do acórdão de 27 de Novembro de 1996 (conclusão 4ª).

Tais afirmações, segundo o Ex.mo Magistrado do M. P., junto deste S.T.A., logram enquadramento no domínio factual.

Daí que, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, o S.T.A. seja incompetente, em razão de hierarquia, para o apreciar.

A este propósito, o recorrente, apesar de devidamente notificado, nada disse.

Colhidos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A.

A questão de saber se o recorrente, ao aderir ao regime estabelecido no D.L.124/96, de 10/Agosto, foi motivado pelo conteúdo de dois ofícios emanados da Direcção-Geral e também pela jurisprudência deste S.T.A., firmada através do acórdão de 27/Novembro de 1996, logra, efectivamente, enquadramento no plano dos factos, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Por outro lado, a este propósito, nada se estabeleceu na sentença recorrida.

Quer isto dizer que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, pois que o recorrente, nas respectivas conclusões, suscita também uma questão de facto.

Assim sendo, nos termos dos artigos 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F., carece este S.T.A. de competência para o apreciar, sendo, para tanto, competente, o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A., para conhecer do recurso e competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia do S.T.A.. (Secção de Contencioso Tributário).

Doutrina que dimana da decisão:

I — A Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso interposto duma decisão dum Tribunal

Tributário de 1ª instância, cujo âmbito abranja questões de facto e de direito.

II — *Competente é, nesse caso, o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos dos art.ºs 32, 1, b), e 41º, 1, a) ambos do ETAF.*

III — *A determinação da culpa, quando não envolva formulação de juízo sobre violação de preceitos legais ou regulamentares, constitui matéria de facto.*

Recurso nº 22491. Recorrente: José de Sousa Gomes Alecrim; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

1. José de Sousa Gomes Alecrim, inconformado com a decisão do Mmº Juiz, de f. 104, da mesma veio recorrer para este S. T. A., concluindo, além do mais, o seguinte:

“b) O recorrente fez prova de que não foi por culpa sua que o património da sociedade de que era, ao tempo, gerente, se tornou insuficiente para pagamento das dívidas;

c) Fez sim prova, que foi o Estado, através do Governo, o verdadeiro culpado do incumprimento (...);

h) Da prova feita resulta a falta de culpa do recorrente na insuficiência do património da Sociedade executada para satisfazer o crédito;

i) O artigo 13º do C.P.T. tem aplicação retroactiva, por força do artigo 2º, nº 1 do D.L. 154/91.”

1.1. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.2 O Ex.mo Magistrado do Mº. Pº., junto deste Tribunal, exceptiou a incompetência do mesmo, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este não versar, exclusivamente, matéria de direito, conforme demonstra no seu parecer, aqui dado por reproduzido.

1.3 Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia, veio sustentar que o recurso só versa matéria de direito, requerendo, caso tal não seja entendido, a remessa ao Tribunal competente.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 Em primeiro lugar, como se impõe - art. 3º da LPTA - quanto à suscitada questão da incompetência do Tribunal.

2.1. Da leitura das transcritas conclusões da alegação do recurso ressalta, de forma inequívoca, que o mesmo se não restringe a questões de interpretação e aplicação da lei, colocando em crise o quadro factual em que se baseou a decisão.

Na verdade, enquanto nesta nada se fixou quanto a ter o ora recorrente agido com culpa, relativamente às dívidas nascidas anteriormente a Fevereiro de 1987, por se julgar que tal era irrelevante, dada a legislação entendida aplicável, vem o recorrente sustentar, como vimos, ter feito prova da inexistência de culpa pela insuficiência do património da sociedade para solver tais dívidas, o que seria relevante, dada a aplicabilidade retroactiva, em seu entender, do art. 13º do CPT.

E a determinação da culpa, quando não envolva formulação de juízo, sofre violação de preceitos legais ou regulamentares, constitui, conforme se tem entendido, matéria de facto.

Assim, porque a competência deste Tribunal é determinada, no caso, em função de o fundamento do recurso respeitar, ou não, exclu-

sivamente, a matéria de direito, dúvidas não há de que, no presente recurso, se mostra incluída questão de facto, procedendo, pois, a excepcionada incompetência deste Tribunal, em razão de hierarquia.

Efectivamente, compete a esta Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, quando interpostos com exclusivo fundamento em matéria de direito - o denominado recurso "per saltum" - conforme prescreve o art. 32º, 1,b), do ETAF, exclusividade essa que afasta a regra do conhecimento dos recursos pelo Tribunal imediatamente superior, que é, no caso, o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário - art. 41º, 1, a), daquele diploma, na redacção dada pelo art. 1º do D.L. 229/96, de 29 de Novembro.

Inverificada, como ficou, tal exclusividade, neste recurso, o seu conhecimento compete, portanto, àquele Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - e não a este S.T.A.

3- Pelo exposto, declara-se este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça e a procuradoria, respectivamente, em 15.000\$00 e 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — João José Coelho Dias (Relator) — Lúcio Alberto da Assunção Barbosa — António José Pimpão. — Foi presente, Madalena Gonçalves Robalo.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Erro no julgamento da matéria de facto. DL 68/87. Ónus de prova. Inconstitucionalidade do art.º 13º do CPT. Responsabilidade dos gerentes.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A existência de um contrato promessa com determinado conteúdo não impede que o gerente nominal continue a exercer funções efectivas de gerente.*
- II — *Fixada a matéria de facto pelo TT de 2ª Instância, em processo inicialmente julgado pelo Tribunal Tributário de 1ª 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.*
- III — *Se o recorrente não tiver alegado que não foi por culpa sua que o património da sociedade originária se tornou insuficiente para o pagamento dos impostos, defendendo, ao invés, que não era gerente da sociedade (facto que inversamente se veio a provar inexacto)*

não lhe beneficia o ónus da prova que incumbe à Fazenda Pública nos termos daquele normativo.

IV — O Art. 13º do CPT não é inconstitucional.

V — A responsabilidade dos gerentes abarca quer o período em que se verificou o facto tributário, quer o período da cobrança voluntária da contribuição ou imposto.

Recurso n.º 22.544. Recorrente: Armindo Soares Teixeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **ARMINDO SOARES TEIXEIRA**, identificado nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu.

O Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição apenas parcialmente procedente.

Inconformado com tal decisão, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que 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:

a) A sentença e acórdão em recurso, na medida em que são concordes, enfermam dos seguintes vícios:

Contração entre os fundamentos e a decisão, pois o facto de se dar como provado o teor do contrato promessa de 23.01.90, obrigava os julgadores a declarar o não exercício pelo oponente da gerência de facto após aquela data, e ao não o fazerem, aqueles arestos padecem do aludido vício, causa de nulidade, nos termos do n. 1, al. c) do art. 668º do CPC.

b) Errada apreciação da prova testemunhal e errado juramento da matéria de facto, pois em face da prova testemunhal produzida, os senhores julgadores deveriam ter alterado o julgamento da matéria de facto em conformidade com a alínea b) do n. 1 do art. 712º do CPC, dando como provado que desde Janeiro de 1990, pelo menos, o oponente não mais exerceu o cargo efectivo de gerente da sociedade, e declará-lo parte ilegítima quanto às dívidas de imposto posteriores.

c) Ao caso dos autos é aplicável o DL 68/87 e não o art. 13º do CPT. Não cabe ao oponente o ónus da prova do seu não exercício de gerência, mas antes à administração fiscal a prova da culpa do oponente e da inobservância culposa, por este, das regras legais e contratuais destinadas à sua defesa.

d) Para além do referido, e sem conceder, o art. 13º do CPT é inconstitucional, por violar os princípios da necessidade e da proporcionalidade, e os artºs. 2º e 266/2, criando um sujeito passivo novo, pelo que não se poderá aplicar aos autos.

e) Só são responsáveis subsidiários os gerentes que o sejam ao tempo da cobrança do imposto e nessa data o oponente já não o era.

A douta sentença e acórdão violam o disposto nos artºs. 13º e 282º, b) do CPT e 68º e ss. do C.S.Com.

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 matéria de facto fixada:

2.1. Por falta de pagamento voluntário de diversas dívidas de IVA de 1986 / 1987 / 1990 / 1991 e do Imposto de Circulação do 2º semes-

tre de 1991... no montante total de 39.125.887\$00, foram instauradas execuções fiscais contra a sociedade Costa, Pinto & Teixeira, Ld.

2.2. Dá-se aqui por reproduzido o teor do mapa demonstrativo da liquidação do IVA de 1990 e juros compensatórios de fls.48.

2.3. Esta execução veio a reverter contra o aqui oponente, com fundamento na sua responsabilidade subsidiária, enquanto sócio-gerente da sociedade executada.

2.4. Dá-se aqui por reproduzido, o teor da certidão da Conservatória do Registo Comercial junta aos autos a fls.8 a 12, onde consta a inscrição da sociedade executada em 13/4/82, tendo como sócios os oponentes, Júlio Pinto Cerqueira e a sociedade Costa, Pinto & Teixeira, Ld., e como gerentes nomeados o oponente e Júlio Cerqueira, vinculando-se a sociedade com a assinatura de dois gerentes, um dos quais seria sempre o oponente.

2.5. Enquanto esteve nomeado gerente o oponente efectuava pagamentos em nome da sociedade, assinando para o efeito e em conjunto com o gerente Júlio Cerqueira cheques e letras daquela, embora fosse este último quem normalmente contactava os clientes e fornecedores e quem contratava com estes em nome da sociedade.

2.6. Em 23/1/90 o oponente celebrou o contrato-promessa de cessão de quota que se encontra documentado a fls. 13 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido. Nele prometeu vender a Arnaldo Jerónimo Peixoto Cardoso a sua quota na sociedade executada, e aí se clausulou que "por este contrato o primeiro outorgante (opponente) renuncia a qualquer intervenção dentro da sociedade, obrigando-se, contudo, até à assinatura da escritura a assinar tudo o que necessário se torne ao funcionamento normal da empresa, sempre que lhe seja solicitado".

2.7. Por escritura pública celebrada em 26/11/90 o oponente cedeu a sua quota na sociedade executada a Arnaldo Peixoto Cardoso e renunciou à respectiva gerência, o que foi inscrito no registo comercial em 29/11/90.

3. São várias as questões que o recorrente coloca no seu recurso, a saber;

- a) contradição entre os fundamentos e a decisão;
- b) errada apreciação da prova testemunhal e errado julgamento da matéria de facto;
- c) aplicação ao caso dos autos do DL 68/87 e não do art. 13º do CPT;
- d) inconstitucionalidade do art. 13º do CPT;
- e) responsabilidade subsidiária dos gerentes, aferida apenas por aqueles que o sejam ao tempo da cobrança do imposto.

Vejamos cada um dos argumentos de per si,

3.1. Defende o recorrente que há contradição entre os fundamentos e decisão.

Tal contradição constitui nulidade da decisão, como decorre do art.º 44º do CPT.

Mas não tem qualquer razão.

Na verdade, o recorrente retira essa contradição do facto de ter sido celebrado um contrato *promessa*, que na sua óptica, significava o não exercício de funções de gerente por parte do recorrente.

Mas não é assim.

Na verdade, esse contrato promessa não tinha necessariamente essa consequência e as instâncias deram exactamente como provado o contrário do pretendido e alegado pelo recorrente. Dito de outro modo: apesar da celebração desse contrato *promessa* o recorrente manteve poderes e funções de gerente de direito e de facto.

Não procede assim a invocada nulidade.

3.2. Defende seguidamente o recorrente que houve errada apreciação da prova testemunhal e errado julgamento da matéria de facto.

Mas também aqui não tem razão.

Quer isto dizer que a discordância da recorrente, relativamente ao aresto recorrido, neste item, se centra em questões de facto..

Assim, o que está em causa nesta parte do recurso é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do T. T. de 2ª Instância.

Más 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.

Improcede assim igualmente esta pretensão do recorrente.

3.3. Defende igualmente o recorrente a aplicação ao caso dos autos do DL 68/87 e não do art. 13º do CPT.

E tem razão. É realmente aplicável à hipótese dos autos aquele normativo legal. E daí retira o recorrente a conclusão de que o ónus de prova pelo não exercício da gerência cabe à Fazenda Pública. Sucede, porém, que o recorrente sustentou que não era gerente, sendo que a conclusão do tribunal foi diversa. Deste facto não pode o recorrente retirar a consequência pretendida.

Na verdade, e como se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal de 15/05/96 (Rec. n. 19.784), “mister seria que o oponente tivesse alegado que não foi por culpa sua que o património da sociedade originária se tornou insuficiente para o pagamento dos impostos”. E não o fez. Isto porque, no domínio do DL 68/87, de 9/2, com aplicação à hipótese dos autos, a culpa dos gerentes, diferentemente do que acontecia no domínio do art. 16º do CPCL, deixou de se presumir, deixando assim de haver uma responsabilidade *ex lege*. É pois a Administração fiscal que tem de fazer prova da responsabilidade do gerente.

Mas como se disse o oponente não alegou que não foi por culpa sua que o património da sociedade originária devedora se tornou insuficiente para o pagamento dos impostos.

Improcede assim, igualmente, este segmento do recurso.

3.4. Improcede igualmente a alegada inconstitucionalidade do art. 13º do CPT.

Por duas ordens de razões.

Primeiro porque nem sequer o falado art. 13º do CPT tem aplicação ao caso dos autos.

Depois porque não viola patentemente os princípios de necessidade e proporcionalidade invocados pelo recorrente. Nem se vê onde esteja o sujeito passivo novo, na medida em que o gerente faz parte da própria sociedade.

3.5. Finalmente, não procede igualmente a última conclusão das alegações de recurso do recorrente.

Na verdade, e diferentemente do que sustenta o recorrente, a responsabilidade do gerente pelas dívidas de imposto abarca quer o momento em que ocorreu o facto gerador do imposto, quer o momento da cobrança voluntária do mesmo.

A título de exemplo traz-se à colação o mencionado acórdão, convido salientar que esta é uma jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal.

O recorrente sustenta que não, a pretexto de que só são responsáveis subsidiários os gerentes que o sejam ao tempo da cobrança do imposto, altura em que o oponente já não era gerente.

Será assim? Já dissemos que não.

Vejamos.

Quando era aplicável o disposto no art 16º do CPCI era entendimento deste Supremo Tribunal que a responsabilidade dos gerentes ou administradores, prevista no citado art.º 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 15/11/95 (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 Rodrigues Pardal (Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado, I, 2ª 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, 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 gerente da sociedade.

Responde ele, pois, subsidiariamente pelas dívidas fiscais resultantes de factos tributários ocorridos no período da sua gerência.

Situação idêntica ocorre quer no domínio do DL 68/87, como atrás dissemos, quer até no domínio do art. 13º do CPT.

A pretensão do recorrente está pois votada inexoravelmente ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Nulidade de citação. Erro na forma de processo. Cumulação de pedidos a que correspondem diferentes formas de processo. Impossibilidade de convalidação. Constitucionalidade do art. 286.º do C.P.T..

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não constitui fundamento de oposição à execução fiscal a invocação de nulidade por falta de citação.*
- 2 — *Tal questão não pode ser conhecida no processo de oposição quando não for pressuposto de qualquer questão que nele seja de conhecer.*
- 3 — *Não se pode convalidar a petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade, a apreciar no processo de execução fiscal, quando com a referida arguição de nulidade se invoca um fundamento típico de oposição à execução fiscal.*
- 4 — *A referida impossibilidade de apreciação, na oposição à execução fiscal, da questão da nulidade por falta de citação não afecta o direito de o executado fazer apreciar jurisdicionalmente esta questão, pois ele poderá fazê-lo, até ao trânsito em julgado da decisão final, no processo de execução fiscal.*

Recurso n.º 22.586. Recorrente: José Manuel Garcia Correia; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- JOSÉ MANUEL GARCIA CORREIA, residente em Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal n.º 3301921002970 a correr termos no 4.º Bairro Fiscal de Lisboa, por dívida de Contribuição Industrial, grupo A, do ano de 1987.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Lisboa julgou improcedente a oposição, por entender, em suma, que a questão da nulidade ou inexistência de citação não pode ser apreciada em processo de oposição à execução fiscal e que não ocorre duplicação de colecta, por não ter sido paga a quantia exequenda.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1) *A falta ou nulidade da citação constitui sempre fundamento de oposição, independentemente de não estar contemplada no art.º 286.º do Cód. P. Tributário*

2) *Se interpretado em sentido divergente, o art.º 286.º do Cód. P. Tributário seria mesmo inconstitucional, por violação do princípio fundamental do contraditório.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que a decisão recorrida é correcta ao decidir que deve

ser negado provimento ao recurso por, em suma, ser jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que a nulidade da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal e que esse entendimento não é incompatível com a C.R.P. por a nulidade por falta de citação poder ser invocada no processo de execução fiscal.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2- O Tribunal Tributário de 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) *Contra o oponente foi instaurada a execução fiscal n.º 1002970/92 a correr termos no 4.º Bairro Fiscal de Lisboa instaurada por dívidas de Contribuição Industrial do ano de 1987 no montante de 18.171.824\$00 originado pela liquidação definitiva adicional resultante de um exame à escrita;*

b) *Foi expedida carta registada com aviso de recepção para notificação do oponente, a qual veio devolvida;*

c) *O oponente apresentou a petição inicial com registo em 10-11-93;*

d) *O oponente apresentou a declaração m/2 de Contribuição Industrial Pública, Grupo A, que deu origem a uma liquidação provisoría paga em 31-10-88.*

3- A única questão colocada no presente recurso pelo recorrente é a de saber se a nulidade da citação que invocou pode ser conhecida em processo de oposição à execução fiscal.

A falta de citação constitui nulidade insanável, quando possa prejudicar a defesa do interessado - artigo 251º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário.

A nulidade da citação não está prevista expressamente, no artigo 286º do Código de Processo Tributário, como fundamento de oposição à execução.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir sobre a nulidade por falta de citação que o seu conhecimento não pode ser feito em processo de execução fiscal.

Designadamente, ela não é abrangida na fórmula genérica da alínea h) do n.º 1 daquele artigo, que admite como fundamento de oposição à execução fiscal *“quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar apenas por documento, desde que não envolvam da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”*.

Na verdade, esta disposição, como todas as outras do referido artigo 286º, reporta-se apenas a fundamentos que possam conduzir à extinção da execução, que é o fim a que se destina a oposição à execução, e não a fundamentos que possam levar à anulação de actos do processo de execução fiscal.

O alcance desta norma é, assim, semelhante à da alínea h) do artigo 813º do Código de Processo Civil que admite como fundamentos da oposição à execução *“qualquer facto modificativo ou extintivo da obrigação”*. (1)

(1) Neste sentido, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3ª edição, página 600.

Sendo assim, o processo de oposição à execução não é adequado ao conhecimento da alegada nulidade por falta de citação, pelo que não pode conhecer-se dela ⁽²⁾

4- Poderia aventar-se a possibilidade de congregar a petição de oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade, ao abrigo do preceituado no art. 199.º do C.P.C..

Tal possibilidade, porém, é de afastar, desde logo, pelo facto de a nulidade da citação não ser o único fundamento invocado, pois o oponente invocou também a duplicação de colecta, que é fundamento de oposição à execução fiscal-art. 286.º, n.º 1, alínea f), do C.P.T..

Neste caso, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C..

Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que «a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo».

Não se está perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não há cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.

No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para a apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele «fique sem efeito», prosseguindo o processo para apreciação do pedido para o qual o processo é adequado. ⁽³⁾

⁽²⁾ Neste sentido, vem decidindo o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- 19-2-92, proferido recurso n.º 13667, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-93, página 271;
- 12-10-94, proferido no recurso n.º 18008, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-97, página 2298;
- 29-11-95, proferido no recurso n.º 19670, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2844;
- 6-3-96, proferido no recurso n.º 19775;
- 20-3-96, proferido no recurso n.º 19776;
- 22-5-96, proferido no recurso n.º 17925;
- 29-5-96, proferido no recurso n.º 19850;
- 4-6-97, proferido no recurso n.º 21014.

No sentido de que a nulidade por falta de citação pode ser conhecida no processo de oposição à execução fiscal podem ver-se os acórdãos de 22-2-95 (proferido no recurso n.º 18295, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-7-97, página 501), e de 11-12-96, proferido no recurso n.º 20488.

No entanto, trata-se em ambos os casos de situações especiais:

- no primeiro caso tratava-se de um requerimento que foi dirigido ao processo de execução fiscal e que os serviços autuaram como oposição por isso aí, a arguição da nulidade fora feita no processo de execução fiscal e não na oposição e consequentemente, não se podera invocar a falta de alegação de um dos fundamentos de oposição como obstáculo ao conhecimento daquela nulidade;
- segundo caso a nulidade por falta de citação era invocada como suporte da tempestividade da própria oposição, sendo por isso uma questão prévia em relação à questão da tempestividade.

⁽³⁾ Com efeito, nestes casos, em que há uma cumulação ilegal de pedidos não derivada de incompatibilidade substancial, tem vindo a entender-se uniformemente que o processo deverá prosseguir apenas em relação ao pedido para que a forma processual é adequada ou o tribunal é competente.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:
- de 11-10-90 (publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-3-95, página 5700);
- de 22-5-90 (recurso n.º 23442, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-95, página 3751)
- de 16-3-93 (recurso n.º 30719 publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-96, página 1468)
- do Supremo Tribunal de Justiça:
- de 3-12-74 (processo n.º 65549, publicado no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 242, página 216) e
- do Tribunal de Conflitos:
- de 3-3-80 (processo n.º 197, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 320/321 página 113)

No mesmo sentido, podem ver-se também:

- ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, volume II, páginas 390-391; - LOPES CARDOSO, *Código de Processo Civil Anotado*, página 160; e
- ABÍLIO NETO, *Código de Processo Civil Anotado*, 10ª edição, página 356, citando CASTRO MENDES e PAULO CUNHA.

Por isso, não haverá possibilidade de convalidação, por esta pressu-
por que todo o processo passasse a seguir a tramitação adequada e, no
caso, tal não poder determinar-se, por o processo de oposição ser o
adequado à apreciação da questão da duplicação de colecta, que tam-
bém é invocada como fundamento da oposição.

5- A impossibilidade de, à face da interpretação do art.º 286.º do
C.P.T. aqui efectuada, a nulidade por falta de citação ser conhecida em
processo de oposição à execução fiscal não é incompatível com a
Constituição, designadamente por violação do invocado «princípio
fundamental do contraditório».

Na verdade, esta impossibilidade não inibe o recorrente de ver apre-
ciada jurisdicionalmente a questão que pretende ver apreciada, pois,
como nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, poderá susci-
tá-la no processo de execução fiscal, que é o lugar processualmente
adequado para tal efeito, estando sempre em tempo para a suscitar,
enquanto não transitar em julgado a decisão final - art. 251.º, n.ºs 1,
alínea a), e 4 do C.P.T..

Assim, o art. 286.º do C.P.T., nesta interpretação, não viola qualquer
norma ou princípio constitucional.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em
confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Coelho
Dias* — *Almeida Lopes*. — Estive presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 17 de Junho de 1998.

Assunto:

*Execução fiscal. Anulação da venda. Falta de citação de
credor com garantia real.*

Doutrina que dimana da decisão:

- I — É aplicável em processo de execução fiscal o artigo
864º, 3, do CPC.*
- II — Assim, a falta de citação de credor com garantia real
não acarreta a anulação da venda efectuada ali quan-
do o exequente, não seja o exclusivo beneficiário dela.*
- III — Situação que ocorre desde logo, quando foi um tercei-
ro o adquirente dos bens no processo executivo.*

Recurso n.º 22 693. Recorrente: Banco Borges e Irmão, SA;
Recorridos: Fazenda Pública e Augusto Paulino Alves Graça;
Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

O Banco Borges & Irmão, SA., inconformado com o acórdão da 2ª.
Instância que negou provimento ao recurso por si interposto da deci-
são do 4º Juízo — 2ª. Secção-do T.T. de 1ª Instância de Lisboa que não
acolheu a sua pretensão de anulação da venda efectuada na presente

execução fiscal, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

A - Em 25.X.95, o ora Ret. foi notificado do despacho proferido pelo Chefe da 2ª. R.F. de Loures datado de 16.X.95, que ordenava o cancelamento officioso, nos termos dos artigos 336º do CPT e 824º 2, do Código Civil, de todos os bens e encargos incidentes sobre a fracção «B» do prédio descrito na C.R.P. de Odivelas sob o n.º 00743, fracção que havia sido penhorada nesses autos de execução fiscal.

B) - Entre os ónus que foram cancelados, encontravam-se as inscrições n.ºs. C - 2, Ap. 26/25=583 e C-3, Ap. 10/160883, ambas relativas à fracção B e apenas quanto a esta.

C) - Essas inscrições referiam-se precisamente à hipoteca registada a favor do ora Ret., constituído pela executada COCÊME, Lda., por escritura de 26.VII.83.

D) - O Banco não foi citado para essa execução fiscal, apesar de ser credor inscrito, o que violou o disposto no artigo 321º, 1, do CPT.

E) - Também ao Banco não foi dado conhecimento da data da venda, para poder exercer os seus direitos e reclamar os seus créditos, o que também violou o disposto no art.º 329º do mesmo Código.

F) - O Banco interpôs recurso dessa decisão de cancelamento, ao abrigo do art.º 328º do CPT, para o T.T. de 1ª. Instância de Lisboa, requerendo a anulação da venda, por falta de citação do credor inscrito.

G) - O M.º. Juiz "a quo" indeferiu a sua pretensão, arguindo que a falta de citação, que efectivamente se verificou, apenas teria como consequência o disposto no artigo 864º, 3, do CPC - acção de indemnização contra o exequente.

H) - Arguiu, também, que poderia e devia ter reclamado os seus créditos na execução fiscal, atendendo a que o prazo de reclamação terminava a 27.X.95 e o Ret. tomou conhecimento da venda em 25.X.95.

I) - O TCA veio confirmar a decisão recorrida.

J) - É dessa decisão que agora se recorre.

K) - O art.º 321º, 1, do CRT refere que a "execução fiscal não prosseguirá" se não foram citados os credores inscritos e o cônjuge do executado, após a junção da certidão de ónus e encargos.

L) - O art.º 864º do CPC não tem essa menção, na sua redacção.

M) - O capítulo relativo à convocação dos credores e à venda e reclamação de créditos em processo tributário tem regras próprias, fixadas no Código, não sendo feita qualquer remissão para o CPC.

N) - Assim, não terá aqui aplicação o disposto no art.º 864º, 3, do CPC, mas, apenas, o disposto no art.º 321º do CPT.

O) - E, havendo falta de citação do credor inscrito, não prosseguirá a execução, pelo que os actos praticados após essa falta de citação terão de ser repetidos.

P) - Pois houve preterição de formalidades essenciais (citação) que determinam a nulidade dos actos praticados e a repetição dos mesmos.

Q) - Mesmo que assim se não entenda, e admitindo a aplicação do art.º 864º, 3, do CPC, haverá que atender às regras estabelecidas no mesmo quanto ao facto de o exequente ser, ou não, o único beneficiário com esta venda.

R) - Pela leitura do referido artigo, sempre que o exequente não tenha sido o exclusivo beneficiário, não haverá lugar à anulação da venda, mas, sim, à acção de indemnização contra o exequente.

S) - No caso dos presentes autos, o Ret. desconhece se o exequente foi, ou não, o único beneficiário da venda, o que se concretizará apenas após a sentença de graduação de créditos, se a ela houver lugar.

T) - Porém, se o exequente for o único beneficiário com a venda haverá lugar à anulação da mesma, pela interpretação do texto do art.º 864º, 3, do CPC.

U) - Caso haja outros beneficiários, então terá de se recorrer à acção de indemnização.

V) Em qualquer dos casos, não pode o douto acórdão recorrido presumir, desde já, que o exequente não foi o exclusivo beneficiário.

W) - O próprio Professor Alberto dos Reis entende, a este respeito, que não é justo que o exequente venha a ser beneficiado, sendo ele o principal responsável pela falta de citação; assim, e citando o acórdão do STJ de 31.VII.51, "uma vez arguida e julgada procedente a falta de citação depois da venda mas antes de efectuados os pagamentos, a venda subsiste, mas os pagamentos já não podem ser efectuados".

Contra-alegou o Redº I.E.F.P., concluindo que deve ser negado provimento ao recurso.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público é, também, de parecer que deve ser negado provimento ao recurso, seguindo-se a jurisprudência deste STA na matéria.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A. questão decidenda é a de saber se, efectuada a venda a terceiro, por proposta em carta fechada, de imóvel dado de garantia real a certo credor, poderá este obter a sua anulação quando não tenha sido citado nos termos do art.º 321º, 1, do Código de Processo Tributário (CPT).

Mostra-se assente a seguinte factualidade.

1. Em 06.XI.92, procedeu-se à penhora nos autos de execução fiscal. n.º 700027.8/95 de 2ª. RF de Loures (Odivelas), em que é exequente o Instituto do Emprego e Formação Profissional e executada Cocerne - Companhia Comercial de Estruturas Metálicas Lda, da fracção "B", inscrita na matriz predial de Odivelas sob o art.º 8931 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Odivelas sob o n.º 00743, armazém a que corresponde o rés-do-chão do prédio urbano sito na Rua Heróis de Chaimile, Lote D, composta de uma divisão ampla e instalações sanitárias com a área coberta de 773, 60m² (área aproximada).

2. Tal penhora foi registada em 06/XI/92.

3. Em 28.IX.95, a fracção sobredita foi vendida, tendo sido adjudicada a Augusto Paulino Alves Graça, conforme auto de venda, a fls. 68, e título de adjudicação, a fls.78.

4. Essa fracção tem registos de hipoteca, Ap. 26/250583, 02, e Ap.10/160883, C3, a favor do recorrente.

5. Por anúncios publicados em 01.IX.95 e 02.IX.95, a R.F. de Odivelas deu conhecimento de que no dia 28.IX.95 se procederia à venda por meio de proposta em carta fechada da dita fracção, citando-se nos termos do n.º 2 do artigo 321º do CPT os credores desconhecidos para deduzirem os seus direitos, no prazo de 20 dias, a contar da venda.

6. Em 25.X.95, o recorrente foi notificado pela 2ª R.F. de Loures (Odivelas) do despacho de fls. 80 e v.º dos autos.

7. O recorrente não foi citado, nos termos e para os efeitos do art.º 321º, 1 do CPT, nem previamente notificado da data da venda.

8. O recorrente também não foi notificado, após a venda, para reclamar o seu crédito.

Exposto o quadro factual disponível, cuidemos de solucionar juridicamente a questão que poreja das conclusões da alegação do recurso, já atrás definida.

Nos termos do art.º 321º, 1, do CPT, «feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados...»

Como se nota no acórdão desta Secção de 11 de Março último, «trata-se de um preceito cuja economia corresponde exactamente à que justifica o artigo 864º do C.P.Civil para o processo civil de execução.

A razão de ser da norma é a de dar conhecimento ao credor com garantia real, cuja existência é evidenciada pelo registo, da realização da penhora sobre os bens a que ela se refere, com vista a poder reclamar na execução fiscal os seus créditos, já que seria incongruente com a obrigatoriedade do registo e a publicidade do mesmo, e impraticável para a segurança de comércio jurídico, um sistema que assentasse no ónus de informação continua do próprio credor».

Pois bem, segundo o n.º 3 do sobredito artigo 864º «a falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remissões ou pagamentos já efectuados, das quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, ficando salvo à pessoa que devia ter sido citada o direito de ser indemnizada, pelo exequente, do dano que haja notificado».

Esta norma, atenta a igualdade de interesses ou analogia das situações, é aplicável ao processo de execução fiscal, «*ex vi*» alínea f) do artigo 2º do Código de Processo Tributário.

É que, como se observa no acórdão desta Secção de 24.IV.1990 rec. n.º 12084, «não se vê como em processo fiscal o comprador beneficiário mereça menos protecção do que em processo civil, porquanto é idêntico o objectivo legal de promover a venda e o seu respectivo rendimento, na linha do qual estará a diminuição dos casos de risco de anulação do acto em que o comprador não seja interessado».

E no ensinamento do Professor Anselmo de Castro, «a regra da não anulação daqueles actos (vendas adjudicadas, remissões, pagamentos) tem como razão de ser,.... em primeira linha, a protecção ao adquirente dos bens, estranho à execução, e, indirectamente, a segurança da venda para maior eficiência dela, indemnizando aquele de todo o risco, com a manutenção do seu direito, e, em segundo lugar, a protecção dos credores a quem tenham sido já liquidados os seus créditos por qualquer forma».

Atentando na concreta situação dos autos, vemos que o banco recorrente, credor hipotecário, não foi citado nos termos e para os efeitos do citado artigo 321º, 1.

Sucede que a venda da fracção urbana hipotecada foi efectuada a Augusto Paulino Alves Graça, a um terceiro, portanto.

Como assim, não se perfila a exequente Fazenda Pública como exclusiva beneficiária da dita venda.

É que, como se realça no identificado acórdão de 11 de Março p.p., «tendo a aquisição sido efectuada por terceiro, este também é um beneficiário da venda, já que aquela representa a realização de um interesse pessoal».

Neste contexto, ao recorrente falece base legal para o acolhimento da sua pretensão de anulação da venda executiva em foco.

Assim havendo entendido, o aresto recorrido não merece censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 17 de Junho de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Ministério Público.

Doutrina que dimana da decisão:

Inexistindo preceito legal que imponha a obrigatoriedade de notificação ao MP do despacho que designa dia para inquirição de testemunhas, em processo de embargos, não constitui nulidade aquela omissão de notificação.

Cabendo ao MP a defesa da legalidade, a promoção do interesse público e a representação dos ausentes, incertos e incapazes pode, em qualquer momento da sua intervenção processual, suscitar a ilegalidade das questões discutidas no processo.

Recurso n.º 18.655. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Daniel Alexandre da Silva Andrade e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, anulou a venda efectuada no processo de execução fiscal n.º 2671/88.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª. O despacho de fls. 89, *in fine*, através do qual foi designada data para a inquirição de testemunhas, devia ter sido notificado ao recorrente, a fim de este, na defesa da legalidade que lhe foi confiada pelo n.º 1 do art.º 41º do CPT, poder intervir em tudo o que se relaciona com tal matéria, incluindo as regras referentes à recolha da prova testemunhal;

2ª. Na verdade, tendo-se decidido, em Ac. da 2ª Secção do STA, datado de 20-4-94, referente a outro recurso interposto pelo signatário, ainda não publicado, que cabe ao MP a vista em correção, com base, exclusivamente, no disposto no art.º 69º 1 do ETAF, que atribui, a este magistrado, a defesa da legalidade (mais especificamente se comete tal tarefa, ao MP, no n.º 1 do art.º 41º do CPT), por maioria de razão tem de concluir-se que, nos termos destes normativos, também devem ser-lhe notificados os despachos que designam data para a inquirição de testemunhas, a fim de poder defender a legalidade em tudo o que concerne às normas referentes à recolha ou produção de prova testemunhal, em obediência ao preceituado no art.º 229º 2 do CPCivil, aplicável supletivamente;

3ª. Efectivamente, parece evidente, ao signatário, que o MP defende muito mais amplamente a legalidade, intervindo na decisão questão da recolha da prova testemunhal, do que através da vista em correção, já que esta se destina a suprir eventuais faltas ou irregularidades menores, pois, quando tem vista em correção já foi notificado da sentença final, tendo, pois, tido, anteriormente, a oportunidade de reagir contra eventuais irregularidades praticadas até então;

4ª. Violados foram, pois, os comandos legais enumerados na conclusão 2ª destas alegações;

5ª. Tal falta de notificação, porque susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, integra nulidade - oportunamente arguida - nos termos do nº 1 do art.º 201º do CPCivil, aplicável subsidiariamente (art.º 2ºf) do CPT);

6ª. Daí que se deva anular todo o processado posteriormente ao citado despacho de fls. 89 e ordenar que o mesmo seja notificado ao MP para, depois, se seguirem os ulteriores trâmites processuais;

7ª. Ainda que assim se não entenda sempre a sentença recorrida, constante de fls. 104 a 107vº, deve ser declarada nula, por omissão de pronúncia,

8ª. Com efeito, a sentença não conheceu da excepção peremptória da caducidade do direito de requerer a anulação da venda, arguida pelo ERFP, na sua resposta, desse modo violando o disposto no nº 2 do artº 660º do CPCivil, aplicável supletivamente, como atrás se disse,

9ª. Tal falta de pronúncia integra uma das causas de nulidade da sentença, previstas no artº 144º do CPT, que, para todos os efeitos, ora se arguiu;

10ª. Deve, pois, também, por essa razão, declarar-se nula a sentença recorrida, ordenando-se que os autos baixem a este tribunal a fim de a sentença conhecer daquela excepção.

O recorrido Daniel Alexandre da Silva Andrade entende que o recurso não merece provimento pois que:

A defesa da legalidade pelo EMMP apenas se concretiza com os poderes de intervenção nos processos que a lei concretamente lhe atribui não lhe conferindo a lei poderes de intervenção na audiência de inquirição de testemunhas o que igualmente justificaria a inexistência de razão material para que seja notificado do despacho que marca tal audiência.

A sentença recorrida pronunciou-se sobre a caducidade do direito de requerer a anulação mas ainda que assim não fosse o processo tem elementos que conduzem à conclusão de que essa excepção é improcedente.

2. A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) O prédio vendido foi anunciado para venda como "lote de terreno para construção", conforme anúncios de 6-7-92 e de 7-7-92, no jornal "Diário de Coimbra".

b) Do processo e do anúncio constava que o prédio era constituído por um lote de terreno para construção situado em Ribeira de Covões, com o nº 4752, da matriz predial urbana da freguesia de São Martinho do Bispo, a confrontar com Fazenda Nacional, a Norte, com Vale de Nascente, com herdeiros de Joaquim Lapa do Sul e com Caminho a Poente.

c) O requerente, após proceder ao respectivo depósito na CGD, da importância de 1.167.000\$00, contactou, nos dias imediatos, o fiel depositário.

d) Tendo-lhe sido comunicado por este que não conhecia o terreno, nem tão-pouco sabia a sua localização;

e) Um dia, porém, o requerente conseguiu ir ao local, acompanhado pela testemunha Ricardo António Rodrigues dos Reis e por um genro da executada;

f) Tal aconteceu vários meses depois da venda;

g) Nessa altura, foi-lhe exibido um terreno rústico, com eucaliptos, que distava 400 ou 500 metros de Espírito Santo das Touregas, sendo o seu acesso mero caminho florestal;

h) Verificaram, então, que não era um lote para construção, mas antes um terreno rústico;

i) O terreno em causa é um terreno florestal, que nem sequer dá para urbanização e situa-se a 2 Km da povoação do Espírito Santo das Touregas;

j) A zona onde o terreno em causa está implantado não é zona urbanizada, não tem acesso, fica no meio do mato e não pode corresponder àquilo que se concebe como lote para construção;

l) O terreno em causa não confina em nenhum lado, com terrenos pertencentes a Arménio Palhinha Lapa de Castro.

3.1. A sentença recorrida depois de afirmar que existiu erro sobre as qualidades do objecto e porque teria sido a falsa representação das propriedades da coisa que levou à sua compra (estava anunciada como lote para construção e não passaria de um terreno florestal) anulou a venda, nos termos do artº 328º 1º) do CPT, em que o requerente havia sido adquirente.

Sustenta o EMMP recorrente, nas conclusões das alegações, que o despacho de fls. 89, *in fine*, através do qual foi designada data para a inquirição de testemunhas, devia ter sido notificado ao MP, a fim de este, na defesa da legalidade que lhe foi confiada pelo nº 1 do art.º 41º do CPT, poder intervir em tudo o que se relaciona com tal matéria, incluindo as regras referentes à recolha da prova testemunhal. Acrescenta, ainda, que nos termos do disposto no art.º 69º 1 do ETAF e nº 1 do art.º 41º do CPT, devem ser-lhe notificados os despachos que designam data para a inquirição de testemunhas, a fim de poder defender a legalidade em tudo o que concerne às normas referentes à recolha ou produção de prova testemunhal, em obediência ao preceituado no artº 229º 2 do CPCivil, aplicável supletivamente.

Importa, pois, determinar se viola o artº 69º 1 do ETAF e nº 1 do artº 41º do CPT a não notificação ao MP do despacho que designa data para a inquirição de testemunhas e se tal omissão de notificação inviabilizou a defesa da legalidade em tudo o que concerne à recolha ou produção de prova testemunhal.

Por força do artº 37º do CPT tem legitimidade para intervir no processo judicial tributário o Ministério Público ao qual, nos termos do artº 41º do CPT, “cabe... a defesa da legalidade, a promoção do interesse público e a representação dos ausentes, incertos e incapazes”.

No mesmo sentido se pronuncia o artº 69º do ETAF quando estabelece que “compete ao Ministério Público defender a legalidade e promover a realização do interesse público”.

Na situação dos autos e tal como no recurso se defende estamos perante uma situação de defesa da legalidade.

Com esta finalidade o MP “pode reagir contra qualquer ilegalidade cometida no processo, nomeadamente interpondo recurso de despachos do juiz, logo que deles tome conhecimento, ao abrigo dos poderes que lhe são conferidos pelo nº 1 do artº 41º do CPT, em consonância com o disposto no nº 1 do artº 69º do ETAF” conforme se escreveu no acórdão deste Tribunal de 15-11-95, Rec. 18.918, Ap. DR p. 2680. Neste arresto entendeu-se, ainda, que no despacho em que e declare extinta a instância, por inutilidade ou impossibilidade da lide, embora seja um despacho que põe termo ao processo, não é uma sentença pelo que não tinha que ser ouvido o MP nos termos do artº 41º 2 do CPT.

Entende-se, contudo, que inexistindo preceito legal que imponha a notificação ao MP do despacho que designa dia para inquirição de testemunhas no processo de anulação da venda não constitui a sua omissão a nulidade suscitada.

O n.º 2 do mencionado art.º 41.º do CPT estabelece que “o representante do Ministério Público será sempre ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a sentença nos termos deste Código”.

Acrescenta, ainda, o art.º 140.º do mesmo diploma que “apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade discutidas no processo”.

Destes preceitos resulta que o MP será sempre ouvido, antes de ser proferida sentença e logo que apresentadas as alegações ou findo o prazo destas para se pronunciar sobre as questões discutidas no processo, em defesa da legalidade.

Pode em qualquer outro momento da sua intervenção processual suscitar a ilegalidade das questões discutidas conforme anteriormente se referiu e nomeadamente nos momentos processuais em que a lei estabelece a sua intervenção. Nesta perspectiva se entende a faculdade que a lei confere ao MP para interpor recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, proferidas em processos judiciais, nos termos do art.ºs 167.º, e para interpor recurso das, decisões do mesmo tribunal em processo de contra-ordenação, nos termos do art.º 223.º Nesta mesma perspectiva se entende que interposto recurso por outros interessados deva o MP ser notificado do despacho que admitiu o recurso para poder contra-alegar (art.º 171.º 2 e 355.º 4). Além de outros preceitos do CPT que se referem à intervenção do MP estabelece o art.º 237.º 2 que “compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o MP, nos termos do n.º 2 do art.º 41, decidir os incidentes, os embargos, a oposição a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, bem como os recursos referidos no art.º 355.º”.

Contudo não se encontra estabelecida em qualquer um desses preceitos legais a obrigatoriedade de notificação ao MP do despacho que designa dia para inquirição de testemunhas.

Como se escreveu no acórdão deste Tribunal de 23-10-96, Rec. 20501, o quadro normativo pertinente à “defesa da legalidade” que cabe ao MP, nos termos do art.º 41.º citado, do art.º 221.º 1 da CRP, do qual resulta que lhe compete “defender a legalidade democrática” e do art.º 1.º da Lei 47/86, de 15-10, alterada pela Lei 23/92, de 20-8, que estabelece que o “Ministério Público é o órgão do Estado encarregado, de... defender a legalidade democrática...” “não concretiza o âmbito das suas competências - cfr. Ac. do Tribunal Constitucional n.º 114/95, em DR II, de 22-4-95, p. 4421), o qual logra assento nos art.ºs 3.º a 6.º da aludida Lei 47/86”.

Conforme se escreve ainda no acórdão acabado de referir “destas disposições não resulta a competência do (MP) para intervir na defesa da legalidade fora dos casos pontuais referidos nos (indicados) preceitos” pelo que concluiu não ter o MP legitimidade para requerer, em processo judicial tributário, a anulação da venda efectuada em execução fiscal quando não represente os respectivos interessados.

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

Acresce que se existisse omissão de acto ou formalidade que a lei prescreve, o que já se referiu inexistir, ter-se-ia cometido infracção irrelevante.

Como escreve Alberto do Reis, Com. 2.º 484, “o que há de característico e frisante no art.º 201.º é a distinção entre infracções relevantes ou infracções irrelevantes. Praticando-se um acto que a Lei não admite, omitindo-se um acto ou formalidade que a lei prescreve, comete-se

uma infracção, mas nem sempre esta infracção é relevante, quer dizer, nem sempre produz nulidade. A nulidade só aparece quando se verifica um destes casos: a) quando a lei expressamente a decreta; b) quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa".

Tal infracção, a existir, teria de qualificar-se como mera irregularidade não geradora de nulidade pelo que não tendo sido alegado nem resultando dos autos que a mesma tenha influído o exame ou na decisão da causa temos de concluir pela inexistência da nulidade a que se refere o art.º 201.º do CPCivil.

Improcede, nos termos expostos, a suscitada nulidade.

3.2. Sustenta, ainda, o EMMP que a sentença deve ser declarada nula, por omissão de pronúncia pois não conheceu da excepção peremptória da caducidade do direito de requerer a anulação da venda, arguida pelo ERFp, na sua resposta.

Na resposta à pedida anulação da venda sustentou o ERFp que a petição deu entrada mais de um ano após a data da venda pelo que teria sido deduzida fora do prazo legal previsto no art.º 328.º do CPT.

A sentença em recurso não se pronunciou sobre a tempestividade do pedido de anulação a venda pelo que resta apreciar se existe a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

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 art.º 660º 2 do CPCivil.

Para A. Varela, RLJ, 122ºp. 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.

A sentença recorrida não se pronunciou sobre a mencionada intempestividade pelo que existe a suscitada nulidade por omissão de pronúncia.

Procede, nos termos expostos, a suscitada nulidade da sentença em apreciação por omissão de pronúncia.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso revogando a sentença recorrida para que seja substituída por outra que conheça da questionada tempestividade se a tal nada obstar.

Custas pelo recorrido Daniel Andrade que apresentou contra-alegações, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — António Pimpão (relator) — Benjamin Rodrigues — Coelho Dias.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução fiscal; reversão contra gerentes; Responsabilidade; Mandato.

Doutrina que dimana da decisão:

A gerência de facto, exercida por intermédio de procurador, responsabiliza o mandante revertido.

Recurso n.º 20.382 em que é recorrente Imobiliária Construtora Grão-Pará, S.A. e recorrido Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Imobiliária Construtora Grão-Pará, S.A., não se conformando com o Ac. do T.T. de 2ª Instância, a fls. 128 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância, que lhe havia julgado improcedente a oposição que deduzira, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1º É objecto do presente recurso a douda decisão proferida nos autos do recurso que, sob o n.º 62.974, correram termos no Tribunal Tributário de 2ª Instância.

2º Desde 19 de Dezembro de 1978 que a recorrente não exerce a gerência de facto da sociedade Orbis - Edições Ilustradas, Ldª.

3º Com efeito, desde a mesma data que a gerência de facto da Orbis é exercida unicamente pelo Sr. António Gomes da Cruz.

4º A sociedade Orbis - Edições Ilustradas, Ldª, funciona afastada do grupo Grão-Pará, não tendo, por isso, a recorrente conhecimento ou acompanhamento das suas actividades.

5º A responsabilidade dos gerentes das sociedades por quotas, prevista nos art.º 13º do C.P.T. e 16º do C.P.C.I., pressupõe a gerência de facto.

6º É, assim, uma responsabilidade funcional ou subjectiva que a prova da inexistência de gerência de facto afasta.

7º Ora, não sendo a recorrente, como ficou demonstrado, gerente de facto da executada originária desde 19.12.78, não é da sua responsabilidade o pagamento das contribuições ora exigidas, que se reportam ao período compreendido entre Janeiro e Setembro de 1983.

8º A recorrente não é responsável por quaisquer actos ou omissões dos quais tenha resultado o não pagamento da dívida exequenda ou a insuficiência do património da executada originária, pois, manifestamente, não teve culpa.

9º A recorrente é, assim, parte ilegítima nos presentes autos de Execução Fiscal, pois não é responsável subsidiária pelo pagamento da dívida exequenda.

A Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que a questão de saber se a recorrente foi ou não gerente de facto da primitiva executada foi decidida definitiva e afirmativamente pelo acórdão recorrido, não cabendo a este S.T.A. emitir pronúncia sobre ela, por se inserir no domínio factual. Nesta óptica, o recurso não mereceria provimento.

Porém, se assim não for entendido, isto é, a considerar-se provado que a gerência de facto não foi efectivamente levada a cabo pela opoente, nem, ao menos, que esta tivesse algum conhecimento da actividade levada a cabo pelo seu procurador, impossível é fazer operar a presunção de culpa funcional, insita nos art.ºs 16º do C.P.C.I. e 13º do DL 103/80, que a recorrente, por ser gerente de direito, exerceu a gerência de facto.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

a) A presente execução tem por base uma certidão de dívida onde consta que a Orlis - Edições Ilustradas, Ldª, é devedora ao Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, da importância global de

1.138.334\$00, de quotizações, juros e multa, relativamente ao período de Janeiro de 1983 a Setembro de 1983 (cfr. doc. fls. 80).

b) Consta da certidão de registo, junta a fls. 18 a 26, por fotocópia, que a referida sociedade é “gerida por um conselho composto de 3 membros, dois dos quais serão obrigatoriamente a Gelmar e a Grão-Pará “(ora oponente)” e outro sócio a eleger em assembleia geral, obrigando-se com as assinaturas de dois membros do conselho de gerência, podendo este conselho, que é eleito por três anos, nomear procuradores, podendo um procurador e um membro do conselho obrigar a sociedade se lhes forem delegados poderes suficientes”.

c) Com base no facto referido em b) e na certidão de diligência negativa, junto por fotocópia de fls. 85, foi ordenada, em 31/01/91, a reversão da execução contra a oponente, nos termos dos art.^{os} 16º e 146º do C.P.C.I. (cfr. fls. 93).

d) Em 19/12/78, a oponente e Manuel Joaquim Gonçalves da Castro Rodrigues, a 1ª na qualidade de membro do conselho de gerência e o segundo, como gerente, e ambos em representação da Orbis, constituíram bastante procurador da sociedade Orbis, que representam, o Sr. António Gomes da Silva Cruz, ao qual conferiram poderes para, sempre conjuntamente com outro membro do conselho de gerência da Orbis, gerir e administrar a sociedade mandante, obrigando-a em todos em todos os seus actos e contratos, de harmonia com o n.º 2 do art.º 16º do pacto social (doc. fls. 9 e 10).

e) A sociedade devedora originária Orbis funcionava afastada do Grupo Grão-Pará, mesmo a nível da contabilidade. Também os seus escritórios e restantes instalações eram situadas em local diferente do das restantes empresas do Grupo (cf. depoimentos de fls. 62).

Como se vê das conclusões do recurso, todo o esforço argumentativo da recorrente assenta na negação da sua gerência de facto, por esta ser exercida por procurador por si nomeado, durante o período a que respeita a dívida exequenda.

Acontece, porém, que, no acórdão recorrido, também se estabeleceu que, no domínio do art.º 16º do C.P.C.I., a gerência de direito que presumia a de facto e que essa presunção não foi ilidida pela recorrente, como lhe competia, resultando ainda dos autos que ela participava da gerência de facto da primitiva executada.

Em suma, no acórdão recorrido afirmou-se, claramente, que, no período a que respeita a dívida, a recorrente participou na gerência de facto da primitiva executada.

Esta afirmação logra enquadramento no domínio factual e, por isso, não pode este S.T.A. censurá-la, como decorre dos art.^{os} 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F., porquanto os seus poderes de cognição, nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, como é o caso, se circunscrevem à matéria de direito.

Por outro lado, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto do recurso de revista (v. art.º 722º n.º 2 do C. P. Civil).

Mas, mesmo que assim não fosse, melhor sorte não merecia o recurso.

Na verdade, como se referiu no Ac. deste S.T.A., de 17/12/97, rec. 21.333, em que foi recorrente a Imobiliária Construtora Grão-Pará, S.A., “o gerente nominal, que mandata outra pessoa para exercer em nome e por conta da sociedade devedora de impostos a gestão desta, contrata um mandato fiscal previsto nos art.º 9º do C.P.C.I. e 6º do C.P.T., independentemente do exercício efectivo das funções de gerência ou administração da sociedade executada”.

Em suma, a recorrente é responsável pelo pagamento da dívida exequenda que contra si reverteu.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

C. de Sisa; acto avaliativo de terreno para construção; impugnação da liquidação de sisa com fundamento na não aptidão daquele para construção.

Doutrina que dimana da decisão:

A formação do caso decidido ou resolvido, relativo a acto avaliativo de "terreno para a construção" não obsta a que, na impugnação da liquidação da sisa que se lhe seguiu, se discuta a natureza edificativa daquele.

Recurso n.º 20.530 em que é recorrente Fazenda Pública e recorrido Modelo Continente Hipermercados, SA e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do T.T. de 2ª Instância (hoje designado por Tribunal Central Administrativo), que confirmou a sentença do T.T. de 1ª Instância, a qual decidira anular a liquidação do imposto de sisa impugnado por Modelo Continente Hipermercados, SA, daquele interpôs recurso para este S.T.A., discriminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A recorrida "Modelo Continente Hipermercados, SA," adquiriu uma parcela de terreno com a área de 3.781 m2 e sobre o qual recaiu uma avaliação nos termos do art.º 109º do Código da Sisa.

2 - Não concordando com o valor fixado, a recorrida requereu 2ª avaliação.

3 - Como é sabido, a avaliação efectuada nos termos do n.º 109º do Código da Sisa é um acto destacável, logo, passível de ser impugnado, mas não foi essa a via escolhida pela recorrida, optando antes por requerer 2ª avaliação por discordar do valor fixado na 1ª avaliação.

4 - Assim sendo, estava precludido o recurso da 2ª avaliação, uma vez que nos termos do art.º 97º do Código da Sisa, o valor, fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa.

Logo,

é de manter a liquidação adicional na sua totalidade.

5 - Violou o duto acórdão recorrido o disposto nos art.ºs 1º, 2º, 97º e 109º todos do Código da Sisa e Imposto S/ Sucessões e Doações.

Sem contra-alegação subiram os autos a este S. T.A. onde o Exm^o Magistrado do M.^o P.^o foi de parecer que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 19/2/88, a impugnante adquiriu, pelo preço de 3.024.800.00, uma parcela de terreno com a área de 3.781 metros quadrados, situado na freguesia de Venteira, Concelho da Amadora, a destacar do prédio rústico inscrito sob parte do n.º 7, secção F, da matriz cadastral daquela freguesia (antigo artigo 677 da ex-freguesia da Amadora que por sua vez resultou do art.º 665), como melhor resulta do doc. de fls. 11 e seguintes (...).

b) A sisa correspondente a essa transmissão, no montante de 301.480.00, foi paga em 25 de Janeiro de 1988 no Tesouraria da Fazenda Pública da Amadora, como consta do doc. de fls. 17 (...).

c) De ambos os docs. atrás especificados não resulta qualquer declaração de que o terreno em causa se destinasse à construção, antes constando que o terreno se destina “arredondamento de extremas do prédio urbano pertença da adquirente”.

d) Apesar disso, no âmbito do processo avaliativo n.º 106/88, instaurado pela Repartição de Finanças da Amadora, o falado terreno foi avaliado como “terreno para construção”, fixando os peritos o valor de 4.600\$00 para o metro quadrado, do qual resultou o valor total de 17.392.600\$00.

e) O terreno em causa foi adquirido exclusivamente para servir de arredondamento de extremas do prédio urbano (a unidade comercial denominada Hipermercado Continente) que consiste na melhoria do arruamento que o serve, que é a Estrada Nacional 249/1.

f) O nomeado terreno não é considerado apto à construção, inexistindo qualquer tipo de infra-estruturas no local.

g) O terreno que nos ocupa não está situado em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados.

h) em ao tempo se encontrava aprovado projecto ou concedido licença de construção.

i) Da escritura de compra e venda relativa à aquisição do prédio pela recorrida consta que este “se destina a arredondamento de extremas do prédio contíguo pertencente à sociedade compradora” – fls. 14.

j) Nos termos da declaração para efeitos de sisa a recorrida afirmou que o mesmo prédio era destinado a arredondamento de extremas do prédio contíguo pertencente à compradora – fls. 17.

l) Notificado do resultado da 1ª avaliação, a recorrida pediu “segunda avaliação do lote de terreno para construção”, dizendo que, “conforme deve ser do conhecimento dos louvados e se comprova com a certidão junta que ficou anexa à escritura pública de compra e venda, a sua destinação limita-se à construção de um parque de estacionamento não sendo viável, nos termos do plano municipal, edificar naquele terreno qualquer outro tipo de construção urbana” – fls. 31.

Questão a decidir:

Avaliado, sem oposição do interessado, um terreno como sendo apto à construção, pode aquele, na impugnação da subsequente liquidação de sisa, discutir a natureza do imóvel?

O n.º 97º do C. de Sisa depois de dizer que o valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa, admite no § único e com fundamento em preterição de formalidade legais a impugnação tanto da primeira como da segunda avaliação.

No caso dos autos, o acto avaliativo não foi impugnado; tomou-se, pois, caso resolvido ou decidido, com a força do caso julgado.

Porém, na situação vertente, como afirma a impugnante sob o n.º 14 da petição inicial, não se impugnou o acto avaliativo mas sim o acto de liquidação que, com base naquele, se lhe seguiu, porquanto, segundo alegou, o bem sobre o qual o imposto incidiu não pode ser qualificado como terreno para a construção, havendo, assim, erro no apuramento da matéria colectável.

Na verdade, assim é; a impugnante desinteressou-se do “quantum” a que montava o acto avaliativo virando-se contra a liquidação.

Em suma, o que se contesta não é o valor atribuído ao terreno avaliado como tendo aptidão para a construção; o que se impugna é a natureza edificativa, pressuposto de que se partiu aquando da liquidação da sisa.

Vem, pois, imputada à liquidação um erro na determinação da matéria colectável que, quer ao tempo da impugnação quer nos dias de hoje, constitui ilegalidade susceptível de estribar o ataque ao acto tributário da liquidação (v. art.º 5º do C.P.C.I. e 120º do C.P.T.).

Decidido, assim, pela positiva, a idoneidade do meio processual usado pela impugnante, forçoso é concluir pela improcedência da questão trazida às conclusões do recurso.

(Nestes pendor, podem ver-se os AcS do S.T.A. de 31/10/79, rec. 1186, 27/10/93, rec. 16.375 e 4/5/94, rec. 17.464).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.
Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Fui presente. *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Recurso n.º 20.657. Recorrente: Grésil — Cerâmica e Pré-Esforçados, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Grésil — Cerâmica e Pré-Esforçados, Limitada, nos autos convenientemente identificada, inconformada com o aliás douto acórdão do TT de 2ª Instância que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da decisão do TT de 1ª instância de Aveiro que lhe rejeitara o recurso do acto do Chefe da Repartição de Finanças de Agueda e lhe indeferira liminarmente o pedido de apoio judiciário, dele traz o presente recurso para este Supremo Tribunal.

Nas doutas alegações oportunamente produzidas formulou as seguintes conclusões:

A) - O douto acórdão recorrido não conheceu de todas as conclusões do recurso interposto para o tribunal “a quo”, nomeadamente das conclusões I a T.

B) - Nas conclusões I a T supra-referidas estão desenvolvidamente articulados fundamentos para a revogação da decisão proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância (Aveiro).

C) - Contudo, o duto acórdão recorrido não se pronunciou directa e expressamente sobre aquelas conclusões.

D) - Nem apreciou os fundamentos conducentes à revogação da decisão proferida na 1ª Instância na qual se fez um pedido autónomo de apoio judiciário para o recurso nos termos do recurso interposto ao abrigo do artigo 355º do CPT.

E) - Nem apreciou os fundamentos conducentes à revogação da decisão da 1ª Instância na qual se pedia a revogação do despacho do indeferimento do pedido de apoio judiciário requerido ao Chefe da Repartição de Finanças para os termos da execução.

F) - Duplo pedido que a recorrente estava habilitada a efectuar nos termos do artigo 470 do CPC.

G) - A dita decisão recorrida violou o artigo 668º, l, d) do CPC.

H) - O facto da decisão recorrida ter deixado de conhecer das referidas questões conduziu a que a sentença seja nula.

Conclui pedindo, em consequência da reclamada procedência do seu recurso, seja "... anulado o acórdão recorrido.." e "... ordenada a baixa do processo ao Tribunal " a quo " para ser suprida nulidade."

Não foram produzidas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Procurador Geral Adjunto emitiu oportunamente mui duto parecer opinando no sentido da improcedência do presente recurso em virtude de o Recorrente não ter identificado as questões que o tribunal "a quo" não conheceu e por, ao contrário do alegado, o tribunal recorrido se ter antes pronunciado explicita e detalhadamente sobre a suscitada questão do pedido de apoio judiciário formulado quer junto do Chefe da Repartição de Finanças, quer já no TT de 1ª Instância.

Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Como se deixa relatado, a sindicada decisão do TT de 2ª Instância julgou improcedente o recurso do ainda Recorrente e, confirmando a decisão recorrida, manteve a antes decretada não concessão do benefício do requerido apoio judiciário, além do mais por:

"... a recorrente não alega qual a finalidade concreta para que necessita o solicitado apoio... (e) nem fez qualquer pedido nem requereu qualquer intervenção onde se mostre necessário a concessão do apoio judiciário."

E ainda por "... não se vislumbrando, no momento em que foi solicitado, qualquer intervenção judicial por parte da recorrente em defesa de um seu direito ou legítimo interesse, não se mostra viável o pedido formulado, sendo por isso manifestamente improcedente..."

"... sem prejuízo de esse apoio judiciário ser requerido e ser concedido quando e logo que se mostre justificado."

Do exposto resulta que com o presente recurso continua o Recorrente a questionar apenas as decisões judiciais que lhe indeferiram o apresentado pedido de apoio judiciário.

E para decidir a suscitada questão importa antes responder à questão prévia da eventual admissibilidade do recurso interposto e admitido pelo despacho de fls. 108 dos autos.

Com efeito, de harmonia com o disposto no n.ºIV da Base VII da Lei n.º 7/70, de 9 de Junho, que estruturalmente regulava a matéria, estabelecia-se, no que ora releva, que das decisões denegatórias da requerida concessão de apoio judiciário, cabia recurso de agravo, com efeito suspensivo, apenas em um só grau.

E porque assim, quando por força do disposto no artigo 39 do D1387-B/87, de 29 de Dezembro, versão originária, se estabeleceu que das decisões proferidas sobre o apoio judiciário “ cabe sempre agravo “, a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores invocando e tendo presente a formulação legislativa contida na citada Lei 7/70, não sem controvérsia, foi-se pronunciando ora num sentido, ora no outro, em termos de se poder agora concluir que qualquer daquelas interpretações recolhia apoio quer na doutrina. quer na jurisprudência.

Era, pois, controvertida a questão.

E porque assim, como, aliás, o legislador reconheceu expressamente na Proposta de Lei n.º 52/VII, publicada no DAR, II Série-A, n.º 54, pág. 1090 (27), de 3 de Julho de 1996, “... a natureza das questões que normalmente se suscitam no incidente aconselha a que o agravo se limite a uma instância de recurso, com o que se adere, interpretativamente, à corrente jurisprudencial que assim vem sustentando, mesmo face ao texto actual do artigo 39º.” (sublinhado nosso),

Ao referido artigo 39 do DL 387-B/87, de 29 de Dezembro, foi dada nova redacção pela Lei n.º 46/96, de 3 de Setembro, consagrando, de forma claramente interpretativa, a apontada corrente jurisprudencial, ora traduzida na inequívoca formulação “... admitem recurso de agravo, em um só grau, independentemente do valor do incidente. “

Porque assim, integrando-se a lei interpretativa na lei interpretada “ab initio”, isto é, desde a data da sua entrada em vigor, nos termos do disposto no art. 13 n.º 1 do CCivil, importa concluir que sempre das decisões sobre apoio judiciário apenas cabia agravo em um só grau.

Ora, *in casu*, verifica-se que a Recorrente não só recorreu da decisão do Chefe da Repartição de Finanças para o TT de 1ª instância, como da decisão deste para o TT de 2ª Instância e agora deste último para o Supremo Tribunal Administrativo.

Daí que se imponha concluir pela inadmissibilidade do presente recurso, uma vez que se esgotou na 2ª instância o grau de recurso de agravo que a lei - citado art. 39 do DL 387-B/87, redacção da Lei n.º 46/96, confere às decisões que, como a dos autos, neguem o requerido apoio judiciário.

Porque assim, sendo, como se demonstrou, inadmissível o recurso, não devia o mesmo ter sido admitido e, tendo-o sido, não cumpre a este Supremo Tribunal dele conhecer, já que o despacho que o admitiu não tem a virtualidade de vincular o Tribunal Superior - cfr. art. 687 n.º 4 do CPC.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pelo Recorrente, fixando-se em 15 000\$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — José Joaquim Almeida Lopes (vencido). — Assinaturas ilegíveis.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Recurso n.º 20.904. Recorrente: Avelino Ribeiro dos Santos Veiga; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Avelino Ribeiro dos Santos Veiga, notificado do acórdão de fls. 84 e segs., vem requerer os seguintes esclarecimentos:

1º. Se, no contexto dos autos, o Tribunal não ficou com dúvidas de que o objecto da presente opposição é o adicional ao imposto complementar do ano de 1987, que, em consequência do adicional ao imposto profissional do mesmo ano, a AF também pretende cobrar ao requerente.

2º. Se, no contexto dos autos, o Tribunal chegou a tomar conhecimento da alegada inexactidão da informação de fls. 38, invocada a fls. 70, e, em caso afirmativo, por que razão nada fez para esclarecer.

3º. Se teve em conta que ainda hoje está pendente o processo de reclamação graciosa da liquidação adicional do imposto profissional do requerente, de 1987, apresentada em 28-2-1981.

4º. Se, a propósito, teve em conta que o que se discute aqui e agora é se, enquanto o processo de liquidação de imposto profissional de 1987 não for concluído, e, consequentemente, não ficar decidido se há ou não fundamento para a pretensa liquidação adicional a esse imposto, nada pode ser feito nem decidido em relação ao imposto complementar do mesmo ano.

5º. Se o Tribunal pode falar, no que concerne ao imposto complementar de 1987, em ilegalidade concreta da liquidação, quando, manifestamente, o que está em causa é apenas a possibilidade abstracta da sua liquidação, nunca os termos concretos dela.

6º. Se o Tribunal, implicitamente, considera que a situação contemplada nos autos é ou não enquadrável na previsão da al. h) do artº 286º do CPT, desde que seja junto a este processo por onde corre a reclamação contra a liquidação do imposto profissional de 1987, junção essa em tempo solicitada.

7º. Se o Tribunal considera constitucional, à luz dos artºs 20º 1, 106º 3 e 268º 4 e 5, o disposto no § único do artº 58º do extinto CIC complementar e é nessa base que o invoca.

O ERFEP entende que não se verifica o pressuposto do artº 669º 1º e 2b) do CPC.

O EMMP pronuncia-se pelo indeferimento do requerido pois que o reclamante não refere qualquer ponto que seja obscuro ou ambíguo não sendo caso para aclaração.

2. O acórdão que se pretende, agora, ver esclarecido confirmou a sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa a qual indeferiu liminarmente a opposição.

Naquele como nesta entendeu-se que o oponente não invoca nenhum dos fundamentos de opposição previstos no artº 286º do CPT, que a matéria versada na petição prende-se com a legalidade da liquidação que antecedeu a dívida exequenda ou com a sua ilegalidade concreta a qual não pode servir de fundamento à opposição. Entenderam, ainda, que no caso dos autos assegura a lei ao oponente a possibilidade de impugnar a liquidação.

Nos termos do artº 669º a) do CPCivil, pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha. Conforme escreve Alberto dos Reis, CPCivil Anotado, V, p. 15, "a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que, em última

análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe, ao certo, qual o pensamento do juiz.”

Do que anteriormente se escreveu parece resultar que o acórdão em apreciação é suficientemente claro não tendo o recorrente alegado ser o mesmo ininteligível ou que o mesmo se presta a interpretações diferentes.

Com o pedido de esclarecimento ou com as perguntas que dirige ao Tribunal pretende o recorrente que o Tribunal diga, agora, aquilo que o acórdão não disse o que, por si, seria já motivo para o indeferimento do pedido de esclarecimento.

Tendo-se pronunciado o acórdão referido pela impossibilidade de apreciação da legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda a qual não pode servir de fundamento à oposição nada mais pode ser acrescentado quanto ao referido pelo recorrente no ponto 1º e relativo ao adicional do imposto complementar do ano de 1987 e relacionado com o adicional do imposto profissional do mesmo ano.

A matéria dos pontos 3º, 4º e 5º prende-se igualmente com a apreciação da legalidade concreta da liquidação (imposto profissional e complementar) pelo que tendo-se afirmado no acórdão em apreciação que não pode servir de fundamento à oposição nada mais pode ser esclarecido.

Igualmente nada há a esclarecer quanto ao ponto 2.º A eventual “inexactidão da informação de fls. 38, invocada a fls. 70” não foi levada, pelo recorrente, às conclusões das alegações pelo que não foi, nem podia ter sido conhecida por este Tribunal. No acórdão apenas é referida tal questão reproduzindo a sentença de primeira instância (fls. 84vº).

Os pontos 6º e 7º não podem ser esclarecidos já que os tribunais apenas podem pronunciar-se sobre questões concretas e não emitir opiniões doutrinárias ou académicas.

De qualquer forma sempre se pode reafirmar que os fundamentos constantes da petição de oposição não integram qualquer das alíneas do artº 286º do CPT e o exercício do direito de acesso aos tribunais não era inviabilizado pelo § único do artº 58º do IC Complementar já que este preceito não impedia a reclamação ou impugnação da liquidação dos impostos parcelares pois que até o § único do artº 59º estabelecia a anulação oficiosa do imposto complementar decorrente da anulação oficiosa do imposto parcelar.

3. Temos em que se acorda em indeferir os requeridos esclarecimentos.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *António Pimpão* (relator) — *Fonseca Limão* — *Coelho Dias*. — Estive presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Nulidade de citação. Ilegitimidade do executado.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A eventual falta de citação do executado não constituía fundamento de oposição à execução.*
- II — Revertida uma execução contra um sócio gerente duma sociedade, o mesmo não pode invocar o fundamento de oposição à execução prevista no art. 286.º, 1, b), 1ª parte, do CPT - ilegitimidade do executado por não ser o próprio devedor que figurava no título ou seu sucessor.*

Recurso n.º 21.138. Recorrente: Maria Amélia Pereira Guedes Rossas Redol Simões; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

1. Maria Amélia Guedes Rossas Redol Simões, inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de fl. 49, no qual se negou provimento ao recurso que interpusera da sentença de fl. 25, que, por sua vez, julgara improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal movida a “Restaurante Ferradura, Ld”, por dívidas à Segurança Social e IVA, no montante global de 1.699.146\$00, contra si revertida, daquele acórdão veio recorrer para este STA, assim concluindo, em síntese, a alegação do recurso:

- O primeiro fundamento do seu ataque à decisão recorrida é a nulidade da citação de fl. 5 que devia ter sido conhecida na oposição, sendo o segundo, e último, a ilegitimidade da recorrente, nos termos, do art.º 286º, 1, al. b),- 1ª parte, que deve ser declarada;

- Efectivamente, contrariamente ao decidido no acórdão, aquela citação é nula, quer por não se mencionar na nota de citação de fl. 5 a condição de gerente, geradora, em hipótese, da responsabilidade da oponente, quer por se ter omitido a possibilidade de recurso a dação em pagamento, com inobservância do art.º 274º, 1 e 2, do CPT, não autorizando a aplicação do art.º 13º, 1, e incorrendo na nulidade insanável do art.º 25 1º, 1, a), ambos do CPT;

- A arguida nulidade da citação pode e deve ser conhecida neste processo, dada a importância deste acto e em obediência ao princípio da economia processual, como resulta do regime consagrado nos art.ºs 251º, 1 e 4, 355º, 137º e 138º, os dois primeiros do CPT e os últimos do C. P. Civil;

- Não tendo a Rec.ª sido citada na qualidade de gerente da executada, não é responsável pelo pagamento das dívidas exequendas, por não lhe ser aplicável o art.º 13º, 1, do CPT;

- E não sendo o próprio devedor que figura no título, nem seu sucessor, é parte ilegítima na execução, nos termos do art.º 286º, 1, b) - 1ª parte, do CPT;

— A decisão de fl. 49/53 fez má interpretação e aplicação dos art.ºs 251º, 1, a), e 286º, 1 b) - 1ª parte, do CPT; inobservou o disposto nos art.ºs 251º, 4, e 274º, 1 e 2, ambos daquele Código; aplicou indevidamente as normas dos art.ºs 196º e 202º do C. P. Civil e, também, a norma do art.º 13º, 1, do CPT.

Termina, pedindo, com o provimento do recurso, se revogue a decisão de fl. 49/53, julgando-se a Rec.ª parte ilegítima na execução, com o consequente arquivamento desse processo, quanto a ela, ou, caso

assim se não entenda, se anule todo o processado subsequente à citação feita à Rec.^lº, nos termos do art.º 251º, 2, do CPT.

1.1. Contra-alegou a F.ª P.ª, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

1.2. O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste STA, emitiu parecer desfavorável à recorrente.

1.3. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vem fixada nos autos a seguinte facticidade:

"1- Por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Porto e IVA foi instaurada execução fiscal contra o Restaurante Ferradura, Ldª (v. fl. 9).

2- Porque este não dispunha de bens penhoráveis, foi, por despacho de 8/6/94, do Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da Maia, ordenada a reversão contra os sócios gerentes e, de entre eles, a oponente (fl. 7).

3- Esta foi citada em 4 de Julho/94 (v. fls. 8) para a execução.

4- A oposição foi deduzida em 20/7/94".

2.1. No acórdão recorrido, apreciando-se o recurso então interposto da sentença de fls. 25, entendeu-se inexistir a alegada omissão de pronúncia da sentença, quando à citação efectuada à recorrente, porquanto o M.º Juiz havia apreciado esse acto, concluindo que a sua eventual irregularidade não lograva conhecimento na oposição à execução; e, de qualquer modo, a ter havido falta de citação, não expressamente arguida na petição inicial, por omissão de formalidade essenciais, só invocadas no recurso, tal vício já estaria, então, sanado, por não arguido oportunamente, nos termos do art.º 19º do C. P. Civil, sendo ainda que a nulidade da citação não constitui fundamento da oposição, nos termos do art.º 286º do CPT, conforme tem sido entendido pela doutrina e jurisprudência, que cita.

Quanto ao outro fundamento do recurso, ou seja, a ilegitimidade da recorrente para ser executada, entendeu o acórdão recorrido que o facto de ela não figurar no título executivo não obstava ao seu chamamento à execução, dado que esta contra ela revertera, atenta a sua responsabilidade pela dívida como sócia-gerente da sociedade originariamente executada, nos termos dos art.ºs 13º e 245º do CPT.

2.2. Vejamos, pois, se procedem as críticas formuladas ao assim decidido.

Refere a recorrente, em primeiro lugar, que, contrariamente ao decidido no acórdão, a citação que lhe foi feita é "nula", vício este cognoscível no processo de oposição.

Ora, se bem atentarmos no que foi decidido, quanto a esse ponto, naquele acórdão, há que concluir não ter o mesmo emitido pronúncia sobre a questão de saber se a citação feita à ora recorrente fora, ou não, "nula".

O que se decidiu foi que, a ter havido falta de citação, tal vício já estava sanado, nos termos do art.º 196º do C. P. Civil, e que, de qualquer modo, o mesmo não constituía fundamento de oposição à execução.

Esta última asserção está em consonância com o entendimento generalizado, quer na doutrina, quer na jurisprudência (cfr. A. de Sousa e S. Paixão, "CPT, Comentado e Anot.", 2ª ed., pag. 497, nota 11, e, entre outros, os Acs., deste STA, de 12.10.94, rec. 18.008, e de 4.3.98, rec. 20.651).

E, na verdade, nem o art.º 286º, do CPT, prevê tal fundamento de oposição à execução, nem, logicamente, o poderia prever, dado que a finalidade desse meio de defesa contra o procedimento executivo é a extinção deste e a nulidade da citação, quando verificada, apenas tem

como consequência a anulação dos termos subsequentes do processo que dependam absolutamente desse acto, conforme prescreve o n.º 2 do art.º 25 1º do CPT.

Assim, mau grado todos os argumentos aduzidos pela recorrente em sentido oposto ao seguido no acórdão, é de manter o entendimento deste, o que torna inútil quaisquer outras considerações sobre a questão da citação da executada, ora recorrente.

No tocante à ilegitimidade da ora recorrente, nos termos do art.º 286º, 1, b) - 1ª parte, do CPT, ou seja, por ela não ser o próprio devedor que figurava no título ou seu sucessor, é evidente que, face ao probatório que vem fixado e não havendo que apreciar, aqui, pelas razões que ficaram aludidas, a regularidade da citação efectuada, falece razão à recorrente.

Na verdade, vem provado que a execução, instaurada contra a sociedade "Restaurante Ferradura, Lda", reverteu, por despacho de 8.6.94, do CRF da Maia, contra os sócios-gerentes, entre eles, a oponente, tendo esta sido citada, em 4.7.94, para a execução.

Assim, necessariamente, não podia aquela figurar no título executivo como devedor ou seu sucessor, dado o fundamento do seu chamamento à execução, pelo que o tipo de ilegitimidade invocado é totalmente desajustado à situação verificada, devendo, pois, por tal razão, manter-se, também nesse ponto, o decidido no acórdão recorrido, que não violou qualquer das normas invocadas pela recorrente.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Alfredo Anibal B. Coelho Madureira*. — Estive presente, *Madalena Gonçalves Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Recursos. Matéria nova.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os recursos destinam-se a reapreciar as sentenças ou despachos recorridos e não a conhecer de questões novas.*
- II — Suscitadas nas conclusões de recurso questões não apreciadas na sentença recorrida, não tendo sido arguida omissão de pronúncia nem sendo as questões de conhecimento oficioso, não pode o Tribunal de recurso delas conhecer.*

Recurso n.º 21 583. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Exm.º Cons.º Vítor Meira.

Inconformado com a sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou reconhecidos e verificados os créditos reclamados graduando em terceiro lugar o da CGD, após o de con-

tribuição autárquica (em primeiro) e da Segurança Social reclamado e quantia exequenda (em segundo), interpôs a Fazenda Pública recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença e a graduação dos créditos pela ordem que reputa correcta. Formulou as seguintes conclusões:

1. A quantia exequenda referente a IRS do ano de 1991 no montante de 3.882.539\$00 e respectivos juros, gozam do privilégio imobiliário, nos termos do art.º 104.º do CIRS, por se compreender nos três anos anteriores à penhora.

2. Os três anos devem ser contados à data da penhora e não à data da apresentação da petição, porquanto é com a penhora que o exequente adquire o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor, conforme o disposto nos art.ºs. 736.º e 822.º do Código Civil.

3. Assim devem os créditos ora reclamados ser graduados pela ordem que lhes compete.

4. A sentença em apreço violou o disposto nos art.ºs. 736.º e 822.º do Código Civil e 104.º do CIRS.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por as duas questões postas nas conclusões, que delimitam o objecto do recurso, não terem sido tratadas na sentença recorrida e não ter sido assacado a esta o vício de omissão de pronúncia.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Apreciando a sentença recorrida refere-se nela o seguinte:

- que os créditos reclamados estão devidamente documentados (fls. 9 a 70 e 114 a 122), que se trata de hipotecas tituladas por escrituras públicas e registadas em 7/12/87, as quais têm por objecto os imóveis penhorados em 6/7/93;

- que a dívida exequenda é de IVA e CRSS, anteriores à penhora e posteriores ao registo da hipoteca;

- que o crédito da CGD e juros respectivos gozam de garantia real por força das hipotecas que recaem sobre os prédios descritos na conservatória do registo predial sob o n.º 00153/07.12.87;

- que o registo das hipotecas abrange também os juros, mas apenas os dos últimos três anos, considerando a data da reclamação em juízo;

- que na execução foram penhorados os prédios inscritos na matriz predial sob o n.º U-938-A; U-938-B e U-938-D, ou seja, os prédios a que se referem as hipotecas registadas a favor da reclamante.

Face a estes elementos considerou a sentença que a dívida exequenda, conforme foi descrita, gozava de privilégio imobiliário e que os créditos reclamados pela Fazenda Nacional gozavam de privilégio imobiliário especial se se verificassem os pressupostos que indicava, graduando em conformidade os créditos reclamados.

Como resulta do que acabamos de referir constata-se que, como vem referenciado pelo Ministério Público, que a sentença recorrida não se pronunciou sobre se o IRS gozava ou não de privilégio imobiliário ou se o prazo de três anos a que se refere o artigo 104 do CIRS se conta a partir da penhora ou da apresentação da petição. Destinando-se os recursos a reapreciar as sentenças ou acórdãos recorridos não pode o tribunal "ad quem" pronunciar-se sobre questões que esse tribunal não tomou em consideração por se estar perante questões novas que não podem ser suscitadas no recurso. Se a sentença deveria ter-se pronunciado sobre as questões ora suscitadas deveria a recorrente alegar omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668 n.º 1 alínea e), a qual poderia constituir fundamento do recurso. Não o tendo feito e não sendo a eventual nulidade de conhecimento oficioso ficou pre-

cludido o seu conhecimento, não podendo o tribunal de recurso dela conhecer, já que nos recursos jurisdicionais, atento o princípio do dispositivo, é o recorrente quem determina o âmbito do recurso através das suas alegações e conclusões, podendo restringir o seu objecto (artigo 684 n.º 3 do CPC). Não pode por isso apreciar-se neste tribunal matéria não conhecida na decisão recorrida, não arguida como omissão de pronúncia nem de conhecimento oficioso.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Isonção fiscal de IRS — Invalidez — Acto lesivo

Doutrina que dimana da decisão:

I — O acto do delegado de saúde que confere um grau de invalidez a um contribuinte para efeitos de ele beneficiar de isenção de IRS configura-se como um acto administrativo prejudicial dos subsequentes actos de liquidação praticados pelo Fisco;

II — Não é activo lesivo o acto de um director distrital de finanças que manda o contribuinte apresentar um novo atestado médico.

Recurso n.º 21 729; Recorrente: Sérgio Juraci Serra Marinho; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

1.º Relatório

Com fundamento em violação da lei, o contribuinte SÉRGIO JURACI SERRA MARINHO, funcionário de finanças, residente na Rua da Unidade, n.º 1, freguesia de Meadela, Viana do Castelo, recorreu contenciosamente contra o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 30.12.1996 que lhe indeferiu o recurso hierárquico interposto do despacho do Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo de 5.3.96, exarado na informação n.º 59/66, da R.A.G., que, no que aqui importa, dizia o seguinte:

“QUANTO AOS RESTANTES (...) DEVERÃO SER NOTIFICADOS PARA NO PRAZO DE 30 DIAS — PRAZO ESSE QUE SE CONSIDERA RAZOÁVEL — APRESENTAREM NOVO ATESTADO (MÉDICO) PASSADO PELA COMPETENTE AUTORIDADE SANITÁRIA COM DATA POSTERIOR A 95.12.15, SEM O QUE DEIXARÃO DE BENEFICIAR DO DISPOSTO NO ARTIGO 4.º DO DL N.º 42/91, DE 22.01, COM A REDACÇÃO DO DL 95/94, DE 09.01 (CFR. ART.º 44.º DO EBF)”.

Pediu a declaração de nulidade ou anulabilidade do despacho recorrido.

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais respondeu ao recurso a fls. 52 e seguintes, suscitando a questão prévia da irrecurribilidade do despacho impugnado pelo facto de se tratar não de um acto lesivo e definitivo mas de um acto preparatório.

O recorrente respondeu à questão prévia, sustentando que o acto é recorrível contenciosamente.

Nas alegações, as partes mantiveram as suas posições.

O D.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual deve ser rejeitado o recurso pelo facto de o acto não ser lesivo.

Em resposta a esta questão prévia, as partes mantiveram as suas anteriores posições sobre essa questão.

Corridos os vistos cumpre decidir, fixando-se como questão a resolver a de apurar se o acto recorrido é um acto preparatório ou um acto lesivo.

2º Fundamentos

Como se transcreveu no antecedente relatório, o acto ou decisão de que foi interposto recurso directo de anulação para esta STA foi a decisão do Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo de 5.3.96, que mandou notificar o recorrente para apresentar novo atestado médico passado pela autoridade sanitária com data posterior a 15.12.95, SEM O QUE DEIXARIA DE BENEFICIAR DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PREVISTOS NA LEI

Isto é, o acto recorrido nem privou o recorrente dos benefícios fiscais — apenas ameaçou ou cominou esse efeito — nem revogou qualquer acto anterior que estabelecesse o grau de incapacidade.

Vejamos o regime jurídico das isenções fiscais por incapacidade.

O artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais concede isenção de tributação em IRS aos rendimentos auferidos por titulares deficientes. E diz o nº 5:

“PARA EFEITOS DO DISPOSTO NESTE ARTIGO, CONSIDERA-SE DEFICIENTE AQUELE QUE APRESENTE UM GRAU DE INVALIDEZ PERMANENTE, DEVIDAMENTE COMPROVADO PELA ENTIDADE COMPETENTE, IGUAL OU SUPERIOR A 60%”.

Quanto aos rendimentos do trabalho dependente, o artº 25º, nº 3, do Código do IRS manda fazer as seguintes deduções: **“O LIMITE PREVISTO NO Nº 1 SERÁ ELEVADO EM 50% QUANDO SE TRATE DE SUJEITO PASSIVO CUJO GRAU DE INVALIDEZ PERMANENTE, DEVIDAMENTE COMPROVADO PELA ENTIDADE COMPETENTE, SEJA IGUAL OU SUPERIOR A 60%”.**

No que diz respeito às deduções à colecta, reza o artº 80º, nº 6 (agora nº 7): **“OS LIMITES PREVISTOS NAS ALÍNEAS a), b) e c) DO Nº 1 SERÃO ELEVADOS EM 50% QUANDO SE TRATE DE SUJEITOS PASSIVOS OU DEPENDENTES A SEU CARGO CUJO GRAU DE INVALIDEZ PERMANENTE, DEVIDAMENTE COMPROVADO PELA ENTIDADE COMPETENTE, SEJA IGUAL OU SUPERIOR A 60%”.**

Esta entidade competente eram os serviços de saúde do Estado (artº 18º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio), mormente a autoridade de saúde, que é o delegado de saúde. Essa competência, por força do artº 2º, nº 1, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei nº 174/97, de 19 de Julho, passou para as juntas médicas

para o efeito constituídas nas sub-regiões de saúde por despacho do delegado regional de saúde (nº 2).

Ora, importa determinar a natureza jurídica deste acto de autoridade de saúde, que é o exame e a atestação de uma certa incapacidade permanente, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal.

A lei diz apenas que o acto de exame e atestação é praticado e comprovado pela entidade competente. Esta formulação afasta logo a competência da Administração Fiscal em matérias de saúde. O atestado médico passado pela entidade competente não está sujeito à livre apreciação da Administração Fiscal. É uma prova legal que tem a sua força probatória estabelecida pela lei. Mas é um acto autónomo da competente autoridade de saúde. Ora, este acto autónomo é, em direito tributário, um acto prejudicial em sentido técnico, pois a questão condicionante do acto tributário, que é o acto praticado pela autoridade da saúde, tem natureza substantiva e é autónomo, no sentido de dever ser objecto de um acto jurídico expresso e autónomo também. O acto médico da autoridade de saúde é uma questão de fundo que resulta da solução dada a um requerimento do interessado, é um antecedente necessário da nova relação juridico-tributário que o contribuinte pretende fazer valer perante o Fisco. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde, dá-se início a um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde. De posse desse acto, administrativo, o contribuinte vai reivindicar o seu direito à isenção junto da Administração Fiscal (directa ou indirecta).

Ora, tratando-se de um acto prejudicial aquele que é praticado pela autoridade de saúde, está ele sujeito ao regime jurídico dos actos prejudiciais, de acordo com a lição do Prof. ALBERTO XAVIER, in Conceito e Natureza do Acto Tributário, 1972, págs. 251 a 258:

a) O acto prejudicial (*in casu*, o acto médico ou de saúde) pertence a outra autoridade diferente da autoridade fiscal;

b) A anterioridade lógico-jurídica que caracteriza a questão prejudicial inculca que esta deve ser prioritariamente decidida;

c) Quem pratica o acto tributário deve conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa;

d) Diz o Prof. ALBERTO XAVIER: “SE O ACTO PREJUDICIAL FOI RATIFICADO COM VÍCIOS — E DADO QUE É SUSCEPTÍVEL DE IMPUGNAÇÃO AUTÓNOMA — UMA DE DUAS HIPÓTESES SE PODE TAMBÉM VERIFICAR: OU A INVALIDADE DO ACTO PREJUDICIAL NÃO FOI DIRECTAMENTE INVOCADA E PRECLUDE-SE O SEU CONHECIMENTO, QUE JÁ NÃO PODERÁ SER SOLICITADO A RESPEITO DO ACTO PREJUDICADO; OU A INVALIDADE FOI INVOCADA E RECONHECIDA, E NESTE CASO ACARRETA A NECESSÁRIA INVALIDADE DERIVADA DO ACTO TRIBUTÁRIO, QUE DEVE SER ANULADO, SUBSTITUÍDO OU MODIFICADO, CONSOANTE OS CASOS, DE MODO A CONFORMAR-SE COM O JUÍZO FORMULADO A RESPEITO DO ACTO PREJUDICIAL. ESTA INVALIDADE DERIVADA OPERA AUTOMATICAMENTE — NÃO CARECENDO DE SER AUTONOMAMENTE INVOCADA — POIS É UMA IMPOSIÇÃO LÓGICA, RESPEITADA PELO DIREITO, QUE A SUPRESSÃO OU ALTERAÇÃO DE UMA DAS PREMISAS ALTERA POR SI SÓ A CONCLUSÃO”;

e) O acto prejudicial é susceptível de impugnação judicial directa, independente da do acto prejudicado. Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso para os tribunais administrativos.

Ora, analisando o caso dos autos, vemos que o recorrente nem impugnou judicialmente o acto que lhe atribuiu uma incapacidade, nem qualquer acto posterior que tivesse revogado esse acto que lhe atribuiu a incapacidade, nem impugnou qualquer acto tributário que não tivesse considerado o acto que lhe reconheceu a incapacidade nem impugnou qualquer acto de retenção de IRS na fonte (artº 152º do CPT). O recorrente veio impugnar um acto que o mandava notificar, mas sem nada decidir. Não o lesou, pois não revogou o atestado médico, nem lhe revogou o direito à isenção, nem lhe reteve mais do que aquilo a que o Fisco tinha direito.

Como bem diz o Mº Pº, trata-se de um acto preparatório, não definitivo nem executório, pois, por força dele, não se verifica qualquer alteração da situação existente, quer relativamente à tributação, quer mesmo quanto à retenção. Daí que não seja recorrível, nos termos do artº 25º da LPTA.

3º Decisão

Termos em que acordam os juízes desta STA em rejeitar o recurso contencioso por manifesta ilegalidade da sua interposição.

Custas pelo recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 25 de Junho de 1998, — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Luis Filipe Mendes Pimentel — Fui presente, Pimenta do Valle.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Responsabilidade por custas. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A regra básica em matéria de custas relativas a incidentes e recursos, que se extrai do n.º 1 do art. 446.º do C.P.C., é a de que é responsável quem dá causa à actividade do tribunal.*
- 2 — *Dá causa à actividade do Supremo Tribunal Administrativo, ao declarar-se incompetente em razão da hierarquia por inclusão de matéria factual no objecto do recurso, a parte que, na sequência de uma decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância em que este Tribunal se declarou incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de um recurso jurisdicional interposto de decisão de um tribunal tributário de 1ª instância, veio requerer a remessa do processo àquele Supremo, ao abrigo do preceituado no*

art. 4.º da L.P.T.A., e, na pendência do recurso neste, vem apresentar conclusões das alegações de recurso em que inclui afirmações de factos não dados como provados na decisão recorrida.

Recurso n.º 21.788. Recorrente: PIOL - PREDIAL IDEAL DOS OLIVAIS LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - PIOL - PREDIAL IDEAL DOS OLIVAIS, LDA, com sede em Lisboa interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 100602.9/95 da Repartição de Finanças de Odivelas.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por entender que o recurso versava exclusivamente matéria de direito, na sequência do que a oponente requereu a remessa do processo a este Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do art. 4.º da L.P.T.A. (fls. 75).

Este Supremo Tribunal Administrativo veio a julgar-se incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, por entender que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de facto, condenando a recorrente em custas.

Notificada desta decisão, a recorrente vem «reclamar da condenação em custas e procuradoria», por o envio do processo a este Supremo Tribunal ter sido ordenado pelo Venerando Desembargador na 2.ª instância, a reclamante ter apresentado o processo no tribunal competente e ser injusto que a reclamante pague as custas e procuradoria por um acto que lhe foi imposto.

A reclamante termina pedindo a «revogação da condenação em custas e procuradoria».

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública respondeu afirmando que a reclamante, ao suprir a deficiência das conclusões, a convite deste Supremo, que afirmou vários factos que não estão dados como assentes na decisão recorrida.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer em sentido semelhante.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A regra geral em matéria de custas em incidentes e recursos é a de que deve ser condenado quem dá causa à actividade judicial (art. 446.º, n.º 1, do C.P.C.).

Como se refere no acórdão reclamado, tanto nas alegações que apresentou no Tribunal Tributário de 2ª Instância como nas conclusões apresentadas neste Supremo Tribunal Administrativo, a reclamante afirma factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Desde logo, por a reclamante ter feito afirmações factuais nas conclusões apresentadas durante a pendência do processo neste Supremo Tribunal Administrativo, não pode sustentar-se que não lhe sejam imputáveis os fundamentos da decisão deste Supremo sobre a sua incompetência hierárquica.

Na verdade, são as conclusões das alegações que delimitam o objecto do recurso jurisdicional como se conclui do preceituado no art. 684.º, n.º 3, do C.P.C..

Por isso, ao incluir nas conclusões afirmações de factos que não foram dados como provados, a reclamante contribuiu com a sua actuação para que o objecto do recurso não fosse constituído exclusivamente por matéria de facto.

Por outro lado, a remessa do processo a este Supremo Tribunal Administrativo não foi efectuada officiosamente pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância, antes foi requerida pela reclamante.

Esta, na sequência da decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância sobre a sua incompetência, não estava obrigada a requerer tal remessa, podendo interpor recurso dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, também por esta razão, deve entender-se que a decisão de incompetência em razão da hierarquia proferida por este Supremo Tribunal Administrativo é imputável à actuação da reclamante.

Por isso, justifica-se a sua condenação em custas.

Termos em que se acorda em não atender a reclamação.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça deste incidente em 10.000\$00 (§ 5.º do art. 6.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Derramas — Natureza jurídica — Leis interpretativas — Retroactividade.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As derramas são impostos dependentes (artº 5º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro), pois quem estiver isento de IRC não está isento de derrama, pelo que já não é acessória mas autónoma;*
- II — Económica e financeiramente são um custo fiscal, embora juridicamente sejam um encargo fiscal (artº 23º, al. f), do CIRC);*
- III — Por força da natureza interpretativa da redacção dada ao artº 41º, nº 1, al. a), de CIRC pela Lei nº 10-B/96, de 23 de Março (artº 28º, nº 7) a derrama é um encargo não dedutível para efeitos fiscais;*

Recurso n.º 21.844; Recorrente: IPE — Indústria Produtora de Espumas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o DR. Almeida Lopes.

1.º Relatório

Com fundamento em erro seu na determinação da matéria colectável de IRC e derrama relativamente ao exercício de 1993, pois, na

Declaração periódica de rendimentos modelo 22 não considerou como custo fiscal o valor da derrama, a contribuinte IPE — Indústria Produtora de Espumas, Ld^o., com sede na Estrada da Circunvalação, Porto, impugnou judicialmente a autoliquidação, de IRC e de derrama desse ano, pedindo a sua anulação. Apresentou reclamação administrativa prévia.

Por sentença de fls. 31 a 39, o M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância do Porto julgou a impugnação improcedente, por ter considerado que nunca a derrama poderia ser considerada como um custo, porque não é um encargo fiscal necessário à realização do ganho, mas antes e apenas a tributação desse mesmo ganho. Invocou-se, ainda, a nova redacção dada ao art^o 41^o, n^o 1, al. a), do CIRC pelo DL 7/96, de 7 de Fevereiro.

Não se conformando com essa sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, para o que apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

1. A regra geral na determinação do lucro tributável em IRC é a da dedutibilidade de todos os encargos, nomeadamente os da natureza fiscal e parafiscal, que o sujeito passivo teve necessidade de suportar no exercício da sua actividade (art^o 17.º, n^o 1, e art^o 23º do Código do IRC)

2. Esta regra comporta excepções, concretamente as consignadas no art^o 41º do mesmo Código, sendo certo, porém, que em tais excepções não se inclui a Derrama, pelo que esta não pode deixar de ser aceite como custo fiscal.

3. De facto, o art^o 41º reveste a natureza de norma excepcional, e, por isso, insusceptível de aplicação analógica (art^o 11º do Código Civil e n^o 2 do art^o 106º da Constituição da República Portuguesa).

4. Aliás, já no domínio da vigência do Código da Contribuição Industrial havia ocorrido polémica acerca da consideração da Derrama como custo, o que até levou a que, poucos meses antes da aprovação do Código do IRC, tenha sido alterado a alínea c) do art^o 37º do Código da Contribuição Industrial, passando a Derrama a ser excluída do elenco dos custos fiscais.

5. Todavia, ao citado art^o 41º, nomeadamente à alínea a) do seu n^o 1, o legislador não deu redacção semelhante à da alínea c) do art^o 37º do Código da Contribuição Industrial, o que significa que se, no novo tributo — o IRC —, o legislador quisesse que a Derrama continuasse a ser excluída dos encargos dedutíveis, por certo que o teria dito.

6. Não o fez, porém, o que até permite ver que isso traduziu uma clara opção do legislador, ou seja, que a sua vontade foi manifestada no sentido de a Derrama passar a ser custo fiscal em IRC.

7. Aliás, é este o entendimento perfilhado por este Venerando Tribunal no seu Douto Acórdão de 1 de Fevereiro de 1995, recurso n^o 16 975.

8. Embora o n.º 7 do art^o 28º da Lei n^o 10-B/96, de 23 de Março, expresse que a redacção dada nos termos do n.º 1 à alínea a) do n.º 1 do art^o 41º tenha natureza interpretativa, o certo é que do que verdadeiramente se trata é de uma inovação.

9. E como tal não pode produzir efeitos quanto a exercícios anteriores ao de 1996, sob pena de se violar o disposto no art^o 106º, n^o 2, da CRP.

10. Ao decidir que a Derrama não é custo fiscal do exercício de 1993, julgando improcedente a impugnação judicial que foi deduzida, a Doutra sentença recorrida violou, entre outros, o disposto nos art^{os}. 23º e 41º do

Código do IRC e o artº 106.º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que a 1ª instância fixou a seguinte matéria de facto:

— a impugnante exerce a actividade principal de fábrica de plásticos por moldação; e

— em 26/05/94 apresentou a declaração mod. 22, relativamente ao exercício de 1993, procedendo à autoliquidação de I.R.C.;

— naquela declaração a impugnante apurou os montantes de esc.18.194.385\$00, e de esc.1.819.439\$00, relativos à colecta de I.R.C. e de derrama, respectivamente;

— estes valores foram calculados com base no lucro tributável apurado no quadro 17 da mesma declaração de esc.50.539.957\$00;

— na linha 12 do quadro 17 da dita declaração mod. 22, a impugnante inscreveu a quantia de esc.20.367.323\$00 [quadro relativo a I.R.C. e a contribuição autárquica (artº. 41º als. A) e b)];

— a impugnante apresentou reclamação, nos termos do artº. 111º, nº 1 e 2 do C.I.R.C., a qual foi indeferida;

— deste indeferimento foi notificada, por carta com A.R., de 19/08/96;

— esta impugnação foi apresentada em 16/09/96.

2º Fundamentos

A questão que é objecto do recurso é a de saber se as quantias pagas a título de derrama devem ser consideradas como custo para efeitos de IRC, relativo ao ano de 1993.

Para resolver esta questão seguimos o parecer do Mº Pº, por muito bem elaborado.

1 — Esta questão foi apreciada no douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1-2-1995, proferido no recurso nº 16975, publicado em "Ciência e Técnica Fiscal", n. 379, página 304, em termos que mereceram a nossa inteira concordância, à face da legislação vigente ao tempo em que foi proferido.

Como aí se refere:

«A regra é a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos na determinação do lucro tributável em IRC, sendo excepcional, por isso insusceptível de aplicação analógica (art. 11º do Cód. Civil), a norma da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC que não permite a dedução do IRC como custo para esse efeito. Logo, a derrama, como encargo fiscal que sem dúvida é, só não será assim dedutível como custo na determinação do lucro tributável se couber no conceito de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)»

Ora não parece que assim se devam confundir ou interpenetrar esses dois conceitos como se a derrama fosse um subconjunto do conjunto IRC. É que IRC e derrama são, quer na linguagem vulgar quer na linguagem técnica, conceitos bem distintos: não só quanto ao destino da receita e à normalidade ou excepcionalidade da sua incidência mas, desde logo, quanto aos seus sujeitos tributários activos: no IRC o Estado; na derrama os municípios (cfr. Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª edição, 1993, pág. 216).»

A interpretação do artigo 41º, nº 1, alínea a) do CIRC como não se reportando a outros impostos sobre o rendimento, para além do

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas impunha-se não só em face do seu texto, que apenas referia aquele imposto, mas em face dos antecedentes históricos relacionados com a interpretação da norma equivalente da alínea c) do artigo. 37º do CCI, na redacção anterior ao Decreto-Lei nº 95/88, de 21 de Março.

Na verdade, na redacção inicial desta norma, previa-se que não eram de considerar como custos «*contribuição industrial, o imposto complementar, o imposto de mais-valias e as contribuições e impostos cujas colectas são dedutíveis nos termos das alíneas a) e b) do artigo 89.º*».

O Supremo Tribunal Administrativo, com o desacordo da Administração Fiscal a partir de 1987 (ofício-circulado nº 164, proc. 66 E.G. 94 247/83, de 20-1-87 da 3ª Direcção de Serviços da D.G.C.I., que inverteu a interpretação que a própria Administração Fiscal vinha fazendo desde o ofício-circulado nº 1888, de 22-8-1983, da D.G.C.I.), sempre interpretou aquela norma como reportando-se apenas à Contribuição Industrial e não também a outros impostos que recaissem sobre os lucros a que ela sujeitos, como era o caso do Imposto Extraordinário sobre Lucros.

Por essa razão, por aquele Decreto-Lei nº 95/88 foi acrescentada à expressão «*contribuição industrial*» a referência a «*quaisquer outros impostos que recaiam sobre lucros sujeitos àquela*».

Neste contexto histórico, vindo a publicar-se em 30 de Novembro do mesmo ano de 1988 o CIRC, quando ainda estavam bem presentes as dúvidas que se tinham gerado sobre a primitiva redacção daquele artigo 37º, alínea c) do CCI, a não inclusão no artigo. 41º, nº 1, alínea a) daquela diploma de qualquer referência a outro imposto para além do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas tinha, objectivamente, o significado inequívoco de que se pretendeu, neste novo Código e quanto a este novo imposto, regressar o entendimento que tinha sido unanimemente sustentado pelos Tribunais e pela Administração Fiscal, relativamente à Contribuição Industrial, desde 1983 a 1988.

2 — A nova redacção dada pela Lei nº 10-B/96, de 23 de Fevereiro, à alínea a) do nº 1 do art. 41º do CIRC, ao vir acrescentar à referência ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas a expressão «*e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros*» viria, em princípio, confirmar indirectamente a esse defendida naquele aresto.

Na verdade, se se sentiu a necessidade de acrescentar esta expressão, é porque o texto primitivo não tinha este alcance.

Aliás, entre as duas redacções, a primeira que apenas se referia ao IRC e a segunda em que, mantendo-se a mesma referência, se adita esta referente a quaisquer outros impostos sobre lucros, há uma patente diferença, que não pode deixar de significar uma *alteração do regime normativo*.

3 — O argumento, em sentido contrário, de que em matéria do IRS, nunca se aventou a hipótese de o IRS pago ser custo fiscal para efeitos da determinação da matéria colectável desse imposto (ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, *A derrama é ou não custo fiscal?*, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 378, página 12) para além de, pela sua natureza, não ter em si mesmo um valor apreciável (a correcção ou não de uma interpretação jurídica não depende da quantidade de vezes que ela é feita ou aplicada), é improcedente por não haver paralelismo entre o IRS e o IRC para este efeito.

É certo o que este Autor refere sobre, em princípio, não dever considerar-se o montante pago a título de um imposto como encargos dedutíveis para efeitos desse mesmo imposto.

Mas, o que acontece no caso dos autores é que, em matéria de IRC, há uma norma que estabelece a regra de que os encargos fiscais são de considerar como custos, para efeitos de determinação da matéria colectável — art. 23º alínea f) do CIRC — e a única excepção que se previa era a respeitante ao próprio IRC — art. 41º, nº 1 alínea a), na redacção original.

Por isso, a questão que se colocava era a de saber se, em face da formulação dessa regra e da não previsão de uma excepção no texto da lei, se poderia restringir o alcance daquela.

Em matéria de IRS não existe uma norma semelhante — art. 26º do CIRS —, pelo que se deverá entender que a regra, no que à consideração dos concernentes aos encargos fiscais para efeitos de determinação da matéria colectável, é a inversa.

4 — Recentemente, em 4-12-1996, o Supremo Tribunal Administrativo, em douto acórdão proferido no processo nº 20773, defendeu posição contrária à sustentada naquele aresto de 1-2-1995.

Embora quando foi proferido este aresto já tivesse sido publicada a norma do art. 28º, nº 7, da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, o Supremo não se terá apercebido desta publicação, já que não lhe é feita qualquer referência, embora seja uma norma que, se não puder se posta em causa a sua constitucionalidade, será decisiva para resolver a questão.

A base da douta argumentação com que se sustenta a posição adoptada é, essencialmente, a seguinte:

«Não se vê como é que um imposto que incida sobre o lucro tributável, sobre o rendimento, como é o caso do IRC, e cuja existência só pode ser afirmada depois de saber se existe ou não esse lucro, pode ser considerado como custo do próprio lucro.»

A natureza de imposto sobre o rendimento vai logicamente contra essa admissibilidade: o custo do imposto só surge com a tributação do rendimento e, por isso, não pode dizer-se que ele foi necessário para se obter esse rendimento.

Isso só seria possível por antecipação hipotética do seu valor e as hipóteses não contêm, por natureza, nexos de causalidade, como se exige no referido preceito.»

Estas doutas afirmações são, em termos lógicos, inabaláveis, pois, como é óbvio, antes de se saber qual o montante do IRC referente a um determinado ano, não se poderia considerá-lo calcular o valor da derrama correspondente e, conseqüentemente, não se poderia tomar em conta o valor desta, como custo para efeitos do cálculo do IRC desse mesmo ano.

No entanto, estas afirmações assentam num pressuposto errado ou, pelo menos, em pressupostos de facto que não são os que estão subjacentes ao primeiro acórdão referido.

Na verdade, neste segundo aresto, entendeu-se, bem ou mal, que o que estava em causa decidir era saber se o imposto que poderia ser considerado como custo de um determinado exercício era o imposto devido relativamente a esse mesmo exercício, quando o que possivelmente estaria em causa (como é o que está em causa neste processo e esteve em causa no processo em que foi proferido o primeiro acórdão) era saber se em determinado exercício devia ser considerado como custo o imposto nele pago com referência ao exercício anterior.

Na verdade, os impostos sobre o rendimento relativos a um determinado ano, só são devidos a partir do fim do ano a que respeitam, isto

é, no ano seguinte àquele a cujos lucros se referem, e só nele devem ser pagos, pelo que, em princípio, só poderiam ser considerados como custos desse exercício seguinte e não do anterior ⁽¹⁾.

Só poderiam esses impostos ser considerados como custos do próprio exercício a que se referem, no caso de deverem ser nele pagos, em casos de pagamento por conta ou retenção na fonte, o que não tem relevo no caso dos autos.

Assim, o que está em causa, na consideração da derrama paga como custo do IRC, como estava na Contribuição Industrial, *não é a derrama que se virá a pagar no ano seguinte àquele a que se refere o rendimento, mas a derrama paga num determinado ano relativamente ao lucros do ano anterior.*

Isto é, o que está em causa, sendo os impostos sobre lucros pagos no ano seguinte àquele a que se referem os lucros, é considerar ou não o imposto que é pago em determinado ano, relativamente aos lucros do ano anterior, como custo do exercício em que é pago e não como custo do exercício a que os lucros se referem.

Por isso, o que está em causa nos autos (e possivelmente também estaria no recurso decidido por segundo douto aresto citado) é saber se a derrama pode ser considerada como um custo do exercício em que é paga e não como custo do exercício anterior a este, a cujo rendimento de IRC (ou CI, anteriormente) se reporta.

Aliás, sempre foi esta a questão que foi equacionada e resolvida pelo STA em toda a anterior jurisprudência sobre a questão idêntica que se colocava no domínio de vigência do CCI (neste sentido, podem ver-se os douts acórdãos: de 8-5-1991, proferido no recurso n.º 13066, publicado em AP DR de 30-9-93, página 532; de 23-9-1992, proferido no recurso n.º 14277, publicado em AP DR de 30-6-95, página 2290, de 2.3.1995, proferido no recurso n.º 16 567; de 28-2-94, proferido no recurso n.º 14521; de 6-3-1996, proferido no recurso n.º 19878; de 29-5-1996, proferido no recurso n.º 29641; e de 5-6-1996, proferido no recurso n.º 18469).

A esta luz, é óbvio que não há qualquer impossibilidade lógica ou prática de considerar a derrama como custo fiscal para efeitos de impostos sobre o rendimento.

Por isso, atento o pressuposto de que, neste segundo douto acórdão, se partiu na análise da questão (ao fim e ao cabo, neste nem sequer decidiui a mesma questão que foi decidida no primeiro, mas sim a de saber se a derrama pode ser custo fiscal do exercício a cujo rendimento se refere) dispensamo-nos de apreciar a sua fundamentação, em que, aliás, não se rebatem os argumentos indicados no primeiro aresto citado (este primeiro acórdão não é citado no segundo, embora nele se faça citação e análise da fundamentação de outros acórdãos proferidos relativamente à questão semelhante suscitada a propósito da

(1) A própria Administração Fiscal tem este entendimento como se pode ver pelo comprovante-se pelo despacho de 13-2-1990, proferido no processo n.º 85/90, publicado no *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Anotado e Comentado*, de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, 3ª edição, página 350, do seguinte teor:

«A derrama paga em 1989 referente à Contribuição Industrial é aceite como custo para efeitos de determinação da matéria colectável do IRC, já no que respeita à derrama liquidada conjuntamente com o IRC, não deve ser aceite como custo, para efeitos fiscais, dado que deixou de ser um imposto dependente, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 1 470-B/88, de 10 de Dezembro, para passar a ser configurado como um imposto acessório relativamente ao IRC»

Assim, a questão que se colocava, em 1990, quanto tinha de ser pago o IRC relativo a 1989, era a de saber se a derrama paga em 1989 podia ser custo do IRC referente a esse ano 1989 (não havia IRC antes deste ano).

Contribuição Industrial, pelo que é de supor que aquele primeiro acórdão não seria do conhecimento do Tribunal, no momento em que proferiu aquela decisão).

5 — A questão da interpretação daquela alínea do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC complicou-se, porém, com a indicação contida no n.º 7 do artigo. 28.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, de que a nova redacção tem carácter interpretativo.

Sobre a aplicação no tempo das leis interpretativas estabelece o artigo 13.º do Código Civil:

1. *A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza.*

2. *A desistência e a confissão não homologadas pelo tribunal podem ser revogadas pelo desistente ou confitente a quem a lei interpretativa for favorável.*

De harmonia com esta disposição, se a referida nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC tem carácter interpretativo, ela integra-se na lei interpretada, tudo se passando como se ela tivesse a redacção vigente.

Porém, a questão que surge em face deste n.º 7 do art. 28.º da Lei n.º 10-B/96, é a de saber se para uma lei poder considerar-se interpretativa para efeitos daquele artigo 13.º, basta que o legislador refira que lhe atribui tal carácter.

É que, como adverte BAPTISTA MACHADO, em *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 245,

«O legislador pode declarar interpretativa certa disposição da LN, mesmo quando essa disposição é de facto inovadora. E por vezes fá-lo. Em tais casos, tratar-se-á de um disfarce da retroactividade da Lei nova. Quando não existe norma de hierarquia superior que proíba a retroactividade, tal qualificação do legislador deve ser aceite para efeito de dar a tal disposição um efeito equivalente ao de uma lei interpretativa, nos termos do art. 13.º. Na verdade, o legislador teria, na hipótese, o poder de declarar retroactiva a Lei nova e definir os limites desta retroactividade.»

Em sentido semelhante, OLIVEIRA ASCENSÃO, em *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, 1.ª edição, página 440, refere que:

«E se o legislador qualificar como interpretativa uma lei que substancialmente é inovadora? A prática ensina que o faz frequentemente, para tornar menos perceptível a retroactividade da lei.

Perante um caso destes, como procederá o intérprete?

Temos de distinguir, consoante:

— não há lei hierarquicamente superior que exclua a retroactividade,

— há Lei nessas condições.

Na primeira hipótese o intérprete não pode opor-se, pois o legislador também poderia comandar directamente a retroactividade. A nova lei que compõe agora o título tem a mesma imperatividade da primeira lei.

Mas quando uma regra fundada em fonte hierarquicamente superior proibir a retroactividade, o intérprete já deve fazer o controlo substancial da nova lei para verificar se, não obstante a qualificação como interpretativa, ela não será substancialmente inovadora.»

Ainda em sentido semelhante, referem MARCELO REBELO DE SOUSA e SOFIA GALVÃO, em *Introdução ao Estudo do Direito*, página 106.

«Mas se uma lei for apresentada como retroactiva e na realidade o não for?»

Ora, nesse caso, das duas uma. Ou a lei se integra em domínio jurídico em que a retroactividade é proibida e então não pode valer porque representaria uma forma de fraudar essa proibição. Ou a lei se insere em domínio no qual a retroactividade não é interdita e, então, pode ser retroactiva, desde que respeite tudo quanto acima ficou resumido quanto aos graus de retroactividade.»

Segundo refere FERRER CORREIA, em parecer publicado na "Colectânea de Jurisprudência", ano XIV, tomo 4º, página 35,

«Na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é "que o princípio contido na nova lei possa considerar-se ínsito na lei anterior. Ora esse requisito deve julgar-se satisfeito sempre que possa dizer-se que os tribunais decidiam normalmente, no domínio da legislação anterior, de acordo com tal princípio".

«É que, verificando-se este pressuposto, cessam as razões que estão na base do princípio da não-retroactividade da lei, que se substanciam na tutela dos direitos adquiridos e das expectativas concebidas pelos particulares ao agirem ao abrigo das normas da lei precedente. Se a jurisprudência era claramente favorável e um certo entendimento da legislação anterior, e a nova lei o vem confirmar de modo expresso não se vê razão para não definir esta lei como interpretativa e como tal aplicável mesmo para o passado. Em boas contas, ninguém poderá queixar-se de ofensas de direitos subjectivos ou de frustração de expectativas, já que os interessados, se tivessem recorrido aos tribunais para fazer valer um suposto direito ou ver esclarecida determinada situação, não teriam muito provavelmente obtido resultado diverso daquele que agora se tornou certo".

Em sentido semelhante, escreve BAPTISTA MACHADO, em Sobre a aplicação do tempo do novo Código Civil, página 287:

«... para que a Lei nova possa ser interpretativa de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial lhe havia de há muito atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a Lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico em termos diferentes deve ser considerada uma lei inovadora»

«A lei interpretativa, para o ser, há-de consagrar uma solução a que a jurisprudência, pelos seus próprios meios, poderia ter chegado no domínio da legislação anterior. Significa este pressuposto, antes de mais, que, se a Lei nova vem na verdade resolver um problema cuja solução constituía até ali matéria em debate, mas o resolve foram dos quadros da controvérsia anteriormente estabelecida, deslocando-o para um terreno novo ou dando-lhe uma solução que o julgador ou o intérprete não estavam autorizados adar-lhe, ela será indiscutivelmente uma lei inovadora.»

No caso dos autos, antes da publicação da Lei nº 10-B/96, não existia propriamente qualquer corrente jurisprudencial em qualquer sentido relativamente à questão de saber se a constituía um custo dedutível para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, pois havia um único acórdão sobre a (o segundo acórdão referido não analisou precisamente a mesma questão, como se disse).

De qualquer forma, pode considerar-se que se tratava de uma questão que não tinha uma solução inequívoca, como de demonstra pela posição defendida por ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, a que se aludiu.

Por outro lado, era uma questão sobre a qual a Administração Fiscal tinha uma posição diferente da defendida naquele douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, como se pode constatar pelo despacho administrativo de 13-2-1990, a que já se aludiu e se confirma pelos presentes autos.

Para além disso, era controvertida, mesmo no Supremo Tribunal Administrativo, a questão paralela que se colocava relativamente ao alcance da alínea c) do art. 37º do CCI, antes da redacção dada pelo Decreto-Lei nº 95/88 (em sentido contrário aos acórdãos que já se indicaram, pode ver-se o douto acórdão de 23-9-1992, proferido no recurso nº 14520, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-1995, página 2238, embora não tirado por unanimidade).

Por isso, parece-nos que se pode considerar que se tenha feito uma verdadeira interpretação autêntica do art. 41º, 1, alínea a), do CIRC.

A ser assim, não se colocarão outras questões, designadamente a nível de constitucionalidade, que se poderiam colocar se, em vez de se tratar de uma verdadeira interpretação, se tratasse da atribuição de efeito retroactivo a uma norma inovadora (designadamente a nível da protecção da confiança, que é potencialmente sempre afectada pela atribuição de efeito retroactivo a normas que vêm introduzir um regime mais gravoso para os particulares, nas suas relações como Estado).

Como norma interpretativa, em sentido próprio, a nova redacção do art. 41º, nº 1, alínea a), do CIRC, aplica-se mesmo aos processos pendentes, como, aliás, se conclui do nº 2 do art. 13º do Código Civil.

Nestes termos, a sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada, pois im procedem todas as conclusões do recurso.

3º Decisão

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

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *José Joaquim Almeida Lopes*; (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*. M^oP^o Pimenta do Valle.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Recurso da decisão do Chefe da Repartição de Finanças. Legitimidade da Caixa Geral de Depósitos para recorrer.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Destinando-se a execução a cobrança de dívida da CGD esta goza das prerrogativas de todo o exequente.*
- 2 — *Deste modo, tem a mesma o direito de recorrer das decisões do Chefe da Repartição de Finanças que atinjam as seus direitos ou interesses legalmente protegidos.*
- 3 — *O art. 355 do CPT tem de ser interpretado num sentido amplo de forma a contemplar não só o executado*

mas também os exequentes quando estes não sejam o Estado.

Recurso n.º 22.020. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

A Caixa Geral de Depósitos inconformada com a decisão proferida pela Sra. Juíza do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que a julgou parte ilegítima no recurso que havia interposto de uma decisão do Sr. Chefe da Repartição de Finanças e absolveu da instância a Fazenda Nacional, dela vem interpor o presente recurso que finalizou com a formulação das seguintes conclusões:

1. - O art.º 355º, n.º 1 do CPT não circunscreve a possibilidade de recorrer ao executado.

2. - A decisão que afecte os direitos e interesses legítimos de terceiro também é susceptível de recurso judicial (art. 680º, n.º 2 do CPC) ao invés do que a letra do art.º 355º do CPT parece inculcar.

3. - A estes recursos aplica-se subsidiariamente os preceitos dos arts. 167º e 179º do CPT e em caso de lacuna as regras relativas aos recursos em processo executivo estabelecidas no CPC, com as necessárias adaptações.

4. - Assim, a CGD, exequente e Recorrente nos presentes autos, tem legitimidade para, nos termos do art. 355º do CPT, recorrer para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, como oportunamente fez, por ter sido directa e efectivamente prejudicada pela decisão do Sr Chefe da Secretaria Administrativa de Execuções.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, visto ser jurisprudência constante deste Tribunal considerar que a letra do art. 356º do CPT consente que não só o executado, como também a exequente ou qualquer outro interessado, tenha legitimidade para interpor recursos das decisões do Sr. Chefe da Repartição de Finanças nas execuções em que sejam interessados.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juízes Adjuntos cumpre decidir.

II

Na sentença recorrida foi fixada a seguinte factualidade:

1. - A CGD é exequente no processo de execução que move a Manuel Baptista da Conceição e mulher, por dívida proveniente de empréstimo, no montante de 2.017.179\$00, quantia que se desdobra em:

- capital-900.000\$00

- Juros (de 8/4/82 a 8/3/86) — 1.117.179\$00.

2. - Os autos de execução prosseguiram seus termos, tendo sido levados à conta, por despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância em 30/9/88.

3. - Foi elaborada a liquidação, notificadas as partes (exequente e executado) e remetida à competente Repartição de Finanças, tendo a CGD solicitado a remessa do produto da arrematação, deduzidas as custas da execução já liquidadas e que fosse julgada em falhas a divida exequenda.

4. - Este pedido foi deferido por despacho judicial em 26/1/89.

5. - A exequente vem apresentar uma exposição na qual requer que seja ordenada a penhora em 1/3 do vencimento do executado marido, juntando nota de débito, que desdobra em:

- capital-390.455\$00

- Juros (de 8/3/86 a 11/7/95) — 1.021.987\$00.

6. - Foi então proferido o despacho que foi objecto de recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, o qual mereceu a decisão de que agora se recorre.

III

Conforme se pode ver do relato que se acabou de fazer a CGD tentou acção executiva fiscal destinada à cobrança de quantia proveniente de um alegado incumprimento de um contrato de mútuo, a qual foi mandada ir à conta após se terem executado os bens conhecidos dos devedores.

A exequente, porém, já depois de elaborada a conta apresentou requerimento onde solicitou o prosseguimento da execução para cobrança da quantia ainda em dívida, com a penhora de 1/3 do vencimento do executado marido, apresentando, também, uma nova nota de débito que redefinia o montante por cobrar.

O Sr. Secretário da Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais ordenou o prosseguimento da execução com a requerida penhora, mas indeferiu o pedido de actualização da quantia exequenda.

Essa decisão foi objecto de recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, o qual, depois de admitido, não veio a ser apreciado, por a Sra. Juíza *a quo* entender que o disposto no art. 355 do CPT reservava unicamente ao executado a possibilidade de recurso das decisões da Administração Fiscal, pelo que a CGD, não tendo aquela posição processual, carecia de legitimidade para recorrer.

E, nessa conformidade, absolveu a Fazenda Nacional da instância.

E é desta decisão que se recorre.

A questão decidenda é, pois, como se vê, a de saber se a CGD nas execuções em que figura com exequente tem legitimidade para recorrer das decisões da entidade que as dirige (o Sr. Chefe da Repartição de Finanças) se as mesmas ofenderem os seus interesses ou direitos legalmente protegidos.

Nos termos dos arts. 61º, n.º 1, e 59º, n.º 1, do DL 48.953, de 5/4/69, conjugados com o disposto na al. c) do n.º 1 do art. 42º do CPT, a CGD podia recorrer aos Tribunais Tributários de 1ª Instância para a cobrança das dívidas de que fosse credora, sendo a sua representação aí assegurada, em princípio, Representante da Fazenda Nacional.

No entanto, o n.º 2 do citado art. 59 concedia ao Conselho de Administração daquela instituição bancária a possibilidade de constituir advogado para a representar nesses processos, sempre que o julgasse conveniente.

Temos assim que, como regra, o Representante da Fazenda Nacional representava a CGD nas execuções em que esta figurasse como exequente, regra essa que poderia ser postergada quando o seu Conselho de Administração entendesse constituir advogado próprio para assegurar a sua representação.

É sabido, por outro lado, que o processo de execução fiscal se destina, primordialmente, à cobrança coerciva de dívidas ao Estado e que só, marginalmente, é que através dele se cobram dívidas de outro tipo. - vd. art. 233 do CPT.

Entre esses casos marginais encontram-se, por exemplo, as dívidas à CGD que, assim, podem ser cobradas através das execuções fiscais por a lei as equiparar aos créditos do Estado. - vd. a al. b) do n.º 2, do referido art. 233.

E é na lógica deste ordenamento jurídico que o art. 355º do CPT determina que "as decisões proferidas pelo Chefe da Repartição de Finanças e outras autoridades da Administração Fiscal que afectem os

direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de recurso judicial para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, a interpor no prazo de oito dias após a sua notificação”.

Disposição que é uma consequência lógica daquele ordenamento e que, por isso, é bem compreensível.

Na verdade, sendo o processo de execução fiscal o meio normal de cobrança de dívidas do Estado e estando o mesmo vocacionado quase exclusivamente para essa finalidade, é natural que as leis que regulam o seu processamento reflectam essa realidade.

Deste modo, e sendo que na quase totalidade desses processos o Estado ocupa o lugar de exequente e é representado por um funcionário do Ministério das Finanças, o chamado Representante da Fazenda Nacional, e sendo certo também que tais processos são dirigidos por um outro funcionário daquele Ministério, o Chefe da Repartição de Finanças, nada mais natural do que, nessas circunstâncias, estar reservado unicamente ao executado o direito de recurso das decisões que este aí profere.

É que, por princípio, o Estado não será prejudicado pelas decisões de um seu funcionário e, se o for, tem outros meios de defesa bem mais rápidos e eficazes do que o recurso aos Tribunais (basta a hierarquia ordenar que se decida de modo diferente).

Daí que tenha toda a lógica o art. 355 do CPT vedar ao Estado, como exequente, a possibilidade de interpor recurso de uma decisão de um seu funcionário e de reservar esse direito apenas para os executados.

No entanto, como já se disse, mesmo que residualmente, a posição de exequente pode ser assumida por outras entidades que não o Estado, como é o caso dos autos, as quais não gozam dos daqueles privilégios, visto que tanto o Chefe da Repartição de Finanças como o Representante da Fazenda Nacional se encontrarem numa posição de independência em relação a elas, o que as impede de lhes darem orientações.

E é para evitar situações em que a actuação do Representante da Fazenda Nacional podia ser prejudicial ou, pelo menos, conflituante com os interesses da exequente que, por exemplo, a CGD tem a possibilidade de constituir mandatário a fim de melhor os poder defender.

Mas este não é, nem pode ser, o único direito de que aqueles dispõem nesse tipo de processos.

Com efeito, se nos processos de execução fiscal em que a CGD tem a posição de exequente lhe fosse retirada a possibilidade de interpor recursos dos despachos do Sr. Chefe da Repartição de Finanças estar-se-lhe-ia a retirar um direito fundamental, já que essa é a única forma que ela tem de os ver alterados e substituídos por outros.

Estes exequentes, ao contrário do Estado, porque não têm a possibilidade de darem ordens ao Chefe da Repartição de Finanças, ficariam sem defesa e à inteira mercê deste funcionário se não lhes fosse dada a possibilidade de recorrerem judicialmente dos seus despachos.

Se assim é, e apesar da letra da lei, o n.º 1 do citado art. 355 do CPT só pode ser entendido se for relacionado com a al. d) do art. 37 do mesmo diploma e, consequentemente, for objecto de uma leitura alargada, de modo a nela caberem todos os intervenientes na execução fiscal titulares de direitos ou interesses legalmente protegidos.

Qualquer outra interpretação tinha como consequência a inconstitucionalidade do referido preceito, por violação do princípio da igualdade, já que tais exequentes ficariam numa situação de clara desvantagem em relação aos executados.

Aliás, a *ratio* da Lei não pode ser outra, e tanto assim é que aí não se diz que só o executado tem a possibilidade de interpor recurso das decisões da Administração Fiscal.

É esta, também, a interpretação que este Supremo Tribunal vem dando uniformemente ao referido preceito. - vd. Acs. de 31/5/95 e 27/10/95, BMJ n.º 447/264 e 449/198.

A leitura que se fez na decisão recorrida não é, pois, a melhor.

Termos em que se dá provimento ao recurso e, revogando-se a decisão recorrida, se ordena a baixa dos autos para que se conheça do mérito do recurso se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 22.092; Recorrente: Manuel Olímpio Silva Carvalho, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Costa Reis.

Manuel Olímpio da Silva Carvalho, Lda. inconformada com decisão da Sr.a Juíza do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que confirmou a condenação na coima que lhe foi aplicada

pela Administração Fiscal, dela veio interpor este recurso que concluiu do seguinte modo:

1. - A sentença recorrida fez errada ou má aplicação do disposto na al. b) do art. 212.º do CPT, pois que, nos termos do art. 195.º, al. b) do mesmo diploma, impunha-se ao Tribunal anular a decisão por ter omitido a menção dos elementos essenciais da decisão, como igualmente violou o art. 199.º do mesmo diploma.

2. - Igualmente a sentença fez errada interpretação do art. art. 26.º do CIVA e do art. 29.º do RJFNA, pois os factos de que a sentença se prevaleceu conduzem a uma conclusão contrária à proclamada na mesma, porque à Recorrente não é possível atribuir qualquer culpa na sua conduta.

O Representante da Fazenda Nacional rematou as suas contra-alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1. - Na decisão da aplicação da coima a fls. 10 foi indicada a norma punitiva de modo abrangente "art. 29.º do RJFNA", ou seja, sem indicação do seu n.º 9, mas com a menção em concreto dos factos constitutivos da infracção e da norma infringida, que conduz à percepção evidente, clara e inequívoca e precisa do modo de determinação da medida da coima.

2. - Não haverá, assim, qualquer nulidade insuprível na decisão posta em crise.

3. - Pois apresenta-se perfeitamente balizado e cognoscível o quadro jurídico em que assentou a decisão, sem necessidade da sua esmiuçoão face, aliás, à forma genérica estatuída no art. 212.º, n.º 1 al. b) do CPT.

4. - Na matéria valer ainda, se bem entendemos, o princípio jurisprudencial do acto administrativo.

5. - E o que não é perceptível carece de ser reparado, mas reparar o perceptível é, salvo melhor opinião, não cuidar do direito.

6. - Por fim, a coima foi aplicada numa moldura variável entre 20% do valor do imposto e o valor deste em 40% do valor da prestação tributária atento o carácter repetitivo (2ª vez de 2 vezes), culpabilidade negligente, benefício económico obtido e efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional, na ausência de produção de defesa pela arguida.

O EEMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar material exclusivamente de direito, visto na conclusão 2.ª das alegações se fazer referência ao facto de a Recorrente ter agido sem culpa. Na verdade, aquele Ilustre Magistrado do Ministério Público defende que a apreciação de uma conduta tendente a definir se a mesma foi, ou não, culposa é, geralmente, matéria de direito, pelo que, tendo esse matéria sido levada ao discurso conclusivo, este Tribunal deveria ser julgado incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º da LPTA.

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF, que "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância... ", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno a al. a) do n.º I do art. 41.º do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º I do art. 32”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT, que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

“O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais pode ser objecto do recurso de revista”, pelo que os recursos que forem dirigidos a este Tribunal terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo” - vd. n.º 1 e 2 do art. 722.º do CPC.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, eu se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divida nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

É isto por que, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraído-se da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

Vem sendo, por outro lado, jurisprudência uniforme deste Tribunal, no seguimento do que escreveu o Prof. A. Varela na RU, ano 122, pag. 219 e segs., que a formulação de juízos de facto apoiados em simples critérios próprios de um “bom pai de família” do “homem prudente e comum”, em que não releva a correcta interpretação de qualquer norma jurídica, mas tão-só a prudente e sensata apreciação de uma situação de facto, constituem matéria de facto cuja competência está vedada a este STA na sua qualidade de Tribunal de revista.

Deste modo, só os juízos sobre a matéria de facto que apelem ao saber e à sensibilidade do jurista e que estejam relacionados com a determinação e o sentido da norma aplicável é que se poderão considerar da competência deste Tribunal. - vd. Acs. deste STA de 1315187, AD 3201321, pg. 1061, de 11111187, AD 316, pg. 477, de 2511189, AD 342, pg. 777, de 3110190, AD 353, pg. 637, de 516191, AP. DR de 3019193, pg. 663 e de 517195, Rec. 19.066.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

A Recorrente na sua conclusão 2.^a refere que “os factos de que a sentença se prevaleceu conduzem a uma conclusão contrária à proclamada na mesma, porque à Recorrente não é possível atribuir culpa na sua conduta”.

Ou seja, a Recorrente discorda da fixação da matéria factual feito no Tribunal recorrido, nomeadamente daquela que tem a ver com a julgamento da questão da culpa.

O que significa que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pois que questiona o julgamento da matéria de facto feita decisão recorrida não limitando, assim, a sua divergência à mera interpretação ou aplicação da lei.

Ora como acima se já demonstrou a lei reservou claramente a competência deste Tribunal para os recursos dos Tribunais Tributários de 1.^a Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Sendo assim, de harmonia com as disposições atrás citadas, pode afirmar-se ser este Tribunal incompetente para o conhecimento deste recurso, e pode declarar-se que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Coolho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula a sentença quando a mesma deixe de pronunciar-se sobre questão de direito ou de facto que devesse apreciar pois que deve o julgador resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação. A violação deste dever de pronúncia gera a nulidade a que se referem os arts 668º 1 d) e 660º 2 do CPCivil e 144º 1 do CPT.

Recurso: 22.116; Recorrente: Albertina Durão Gonçalves Costa; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Albertina Durão Gonçalves Costa recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 2ª Secção, julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A sentença recorrida não se pronunciou acerca da questão da nulidade da citação suscitada pela ora recorrente na sua oposição, decorrente da violação do disposto no artº 274º do CPT, em virtude de a citação não ter sido acompanhada de cópia do título executivo, o que constitui omissão de pronúncia e determina a nulidade da dita decisão (artº 20 1º e al. d) 1 do artº 668º do CPCivil, aplicável por força da al. f) do artº 2º do CPT.

b) A dita sentença recorrida é, igualmente nula, pelos mesmos fundamentos jurídicos, dado que não se pronunciou acerca da questão da ilegitimidade da recorrente, com fundamento no disposto na al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT, tendo, ao invés, apreciado a oposição com base na ilegalidade da dívida exequenda, o que, tão-pouco foi invocado na posição deduzida.

c) A recorrente considera-se parte ilegítima na presente execução, porquanto atento o disposto no nº 4 do artº 8º do CCA e al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT, não era possuidora das fracções autónomas cuja contribuição autárquica relativa a 1992 se reclama, dado que as mesmas foram penhoradas em 1991.

d) Deve, pois, anular-se a sentença recorrida, julgando-se a oposição provada.

A ERFPP sustenta que a sentença recorrida não merece censura uma vez que a validade do acto tributário não é sindicável em sede de oposição pois exige o recurso ao processo de impugnação nos termos do artº 120º do CPT.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

O facto de a citação da oponente não ter sido, eventualmente, acompanhada de cópia do título executivo, não constitui nulidade, mas mera irregularidade a invocar na própria execução (cfr. arts 44º e 11 9º do CPT) pelo que nesta parte a questão suscitada fica prejudicada.

No caso dos autos muito embora a petição tenha feito alusão a esse facto o certo e que o recorrente não submeteu essa questão à apreciação limitando-se, tão-só, nas conclusões, a requerer que seja admitida a oposição e reconhecido que não é responsável pelo pagamento da contribuição autárquica em causa por não ter a posse dos bens.

De qualquer forma tratando-se de mera irregularidade é agora insindicável.

Não colhe o argumento de que a sua ilegitimidade advém do facto de não ser a possuidora dos bens cuja contribuição autárquica se reclama pois que, conforme dispõe o artº 8º 1 do CCA, a contribuição é devida pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita estando fora de questão que à data da tributação a recorrente era, ainda, a proprietária daqueles bens.

Tem a recorrente razão quando alega que a sentença não se pronunciou sobre esta questão que havia suscitado na petição inicial já que a sentença apenas se pronunciou sobre a validade do acto tributário não tendo feito qualquer alusão ao fundamento de oposição invocado pela oponente (artº 286º 1b) do CPT) não sendo aquela questão prejudicial em relação a esta o que acarreta a nulidade da decisão por omissão de pronúncia, nos termos do artº 668º 1 d) do CPCivil.

2. A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1) Corre termos na Repartição de Finanças do concelho de Mafra o processo executivo nº 94.100921.4 instaurado contra Joaquim Gonçalves Costa para cobrança de contribuição autárquica reportada ao ano de 1992 sobre as fracções autónomas designadas pelas letras A, C, V, F, G e H do prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 3181 da freguesia de Mafra, no valor de 26.126\$00, acrescidos de juros de mora (fls. 18 e 19).

2) Enviado aviso-citação ao executado em 26-5-94, veio uma herdeira do mesmo informar da ocorrência do óbito e da aceitação da herança a benefício de inventário, processo pendente sob o nº 4874-9º Juízo 3ª Secção - Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa (fls. 18, 20 e 21).

3) A ora A., cónjuge supérstite do executado, foi citada para os termos da execução na qualidade de cabeça-de-casal da herança aberta pôr óbito de Joaquim Costa, por meio de aviso-citação emitido via correio e datado de 4-7-94 (fls. 22).

4) Pela inscrição nº 17530 de 5-6-91 foi levada a registo a penhora das fracções autónomas designadas pelas letras A, F, G, e H do prédio descrito na CRP de Mafra pelo nº 47.444 a fls. 154vº do livro B-127, inscrito na matriz sob o artº 3181, efectuada no processo de execução movido pelo Banco Totta & Açores contra a ora A., Maria Albertina Durão Gonçalves Costa Ferreira da Silva, viúva, Maria Adelaide Durão Gonçalves Costa, divorciada, e Maria Lucília Durão Gonçalves Costa Chira Campos, todas elas como herdeiras habilitadas do ali executado Joaquim Gonçalves Costa que foi casado com a ora A. (fls. 8).

3. 1. Na petição inicial da presente oposição articulou a ora recorrente que foi citada por simples carta não acompanhada de cópia do título executivo pelo que não é possível saber a que prédios ou fracções se reporta a contribuição autárquica em dívida (artº 1º e 2º) pelo que parte do pressuposto de que se reporta às fracções A, F, G e H do prédio urbano inscrito na matriz de Mafra sob o artº 3181 (artº 3º).

Acrescenta que as referidas fracções integram o património hereditário de seu marido, falecido em 15-9-86, correndo inventário, estando as referidas fracções penhoradas em execução movida pelo BTA tendo as fracções A e F sido vendidas (artº 4º a 7º).

Conclui que as comproprietárias dos referidos bens e herdeiros dos primitivo titular já não tinham a posse dos mesmos bens não sendo responsáveis pelo pagamento da contribuição autárquica objecto da presente oposição (artº 8º).

A sentença recorrida julgou a oposição improcedente uma vez que a apreciação da matéria de facto alegada na petição inicial envolve a apreciação da legalidade concreta da dívida exequenda pois que alegaria a inexistência de facto tributário por existência de erro sobre os pressupostos de facto do acto da liquidação, atenta a penhora efectuada em 1991 sobre as ditas fracções. Ainda para a sentença em apreciação embora a sujeição pessoal a este imposto radique no direito de propriedade sobre os prédios que constituem a base real de incidência, em 31 de Dezembro, e não no exercício da posse sobre os prédios, a validade do acto tributário não é sindicável em sede de oposição mas no processo de impugnação nos termos do artº 120º do CPT.

Defende a recorrente que a sentença recorrida não se pronunciou acerca da nulidade da citação suscitada pela ora recorrente na sua oposição, decorrente da violação do disposto no artº 274º do CPT, em virtude de a citação não ter sido acompanhada de cópia do título executivo, o que constituiria omissão de pronúncia geradora de nulidade da dita decisão (artº 201º e al. d) do artº 668º do CPCivil, aplicável por força da al. f) do artº 2º do CPT.)

Conforme sustenta ao EMMP muito embora, na petição, tenha a recorrente articulado que foi citada por simples carta não acompanhada de cópia do título executivo pelo que não é possível saber a que prédios ou fracções se reporta a contribuição autárquica em dívida (artº 1º e 2º) o certo é que não afirmou existir qualquer irregularidade pois que apenas acrescentou que parte do pressuposto de que a execução se reporta às fracções A, F, G e H do prédio urbano inscrito na matriz de Mafra sob o artº 3181 (artº 3º).

Não tendo afirmado existir qualquer irregularidade não estava o tribunal obrigado a apreciá-la oficiosamente.

Com efeito na petição concluiu requerendo que fosse admitida a oposição e reconhecido que não é responsável pelo pagamento da contribuição autárquica em causa por não ter a posse dos bens.

Acresce que, conforme sustenta o EMMP, o facto de a citação da oponente não ter sido, eventualmente, acompanhada de cópia do título executivo (nos termos do artº 274º e 275º do CPT), não constituiria nulidade, mas mera irregularidade (artºs 119º e 251º do CPT) que, a existir, sempre deveria ser invocada na própria execução.

Não tendo tal questão sido suscitada na petição não estava a sentença recorrida obrigada a apreciá-la, motivo por que inexistente a suscitada nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

3.2. Sustenta a recorrente que a sentença é, ainda, nula dado que não se pronunciou acerca da questão da ilegitimidade da recorrente, com fundamento no disposto na al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT, tendo, ao invés, apreciado a oposição com base na ilegalidade da dívida exequenda, o que, tão-pouco foi invocado na oposição deduzida pois que se considera parte ilegítima na presente execução, porquanto atento o disposto no nº 4 do artº 8º do CCA e al. b) do nº 1 do artº 286º do CPT, não era possuidora das fracções autónomas cuja contribuição autárquica relativa a 1992 se reclama, dado que as mesmas foram penhoradas em 1991.

Independentemente de saber se a alegada ilegitimidade da recorrente pode resultar ou não do facto de ser ou não possuidora dos bens cuja contribuição autárquica se reclama, já que esta é devida pelo proprie-

tário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita (artº 8º ldo CCA) o certo e que a recorrente articulou na petição inicial que as referidas fracções foram penhoradas em execução movida pelo BTA tendo as fracções A e F sido vendidas (artº 4º a 7º).

Ainda na petição inicial concluiu a recorrente que as comproprietárias dos referidos bens e herdeiros dos primitivo titular já não tinham a posse dos mesmos bens não sendo responsáveis pelo pagamento da contribuição autárquica objecto da presente opposição.

Para a recorrente, por força da penhora, teria deixado de ser possuidora dos bens pelo que, nos termos do artº 8º 4 do CCA, não se poderia presumir proprietária.

Independentemente da bondade ou não desta tese o certo é que a sentença recorrida não se pronunciou sobre esta questão tal como a recorrente a enquadra na al. b) do artº 286º do CPT.

Este artº reporta-se à ilegitimidade da pessoa citada por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

Tendo esta questão sido suscitada na petição inicial e não tendo a mesma sido apreciada na sentença parece-nos podermos concluir que sofre esta da nulidade por omissão de pronúncia nos termos dos artºs 668º 1d) 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.

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.

Verificando-se a mencionada nulidade por omissão de pronuncia-se procedem as conclusões do recurso em apreciação.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso revogando a sentença recorrida para que seja substituída por outra que aprecie a referida questão.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — António Pimpão, (Relator) — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa — Fui presente, Madalena Robalo.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Gradação de créditos; Crédito advindo de cumprimento integral de aval; Crédito hipotecário.

Doutrina que dimana da decisão:

Em caso de concurso entre um crédito do Estado, resultante de aval integralmente cumprido, prestado a parte de um empréstimo garantido por hipoteca, e um outro rela-

tivo a tal empréstimo, gozam ambos da mesma hipoteca e devem ser graduados a par para serem pagos rateada e proporcionalmente.

Recurso: 22.142; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm^o Sr. Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

A Caixa Geral de Depósitos, não se conformando com a sentença do M^o Juiz do T.T. de 1^a Instância de Lisboa, a fls. 36, dela interpôs recurso para este S.T.A. terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

I. O Estado, quando tenha garantido toda a dívida, ao cumprir o respectivo aval, pagando ao credor, adquiriu, em regra, os direitos deste em relação ao devedor (art.^o 592^o, n^o 1 do C. Civil), transferindo-se para si, na qualidade de credor sub-rogado, os respectivos acessórios, designadamente as garantias, por força do estatuido no n^o 1 do art.^o 593^o e 1^o do art.^o 582^o, este último aplicável por força do art.^o 594^o, tódos do Código Civil.

II. No caso de sub-rogação parcial, como ocorre nos autos, rege, porém, a regra especial consagrada no n^o 2 do art.^o 593^o, que estabelece que a sub-rogação não prejudica os direitos do credor ou do seu cesionário, quando outra coisa não for estipulada.

III. Consequentemente, em caso de execução, aquilo que for afecto ao pagamento global do crédito destina-se, em primeiro lugar, ao credor primitivo, não comungando o credor sub-rogado das garantias, e só o excedente, se o houver, aproveita ao credor sub-rogado.

IV. É certo que o Estado goza ainda, por via distinta da sub-rogação, sobre as empresas privadas a que tenha concedido aval, do privilégio creditório mobiliário geral, nos termos dos art.^{os} 735^o, n^o 2, e 747^o, n^o 1, al. a) do Código Civil, relativamente às garantias que houver despendido a qualquer título, em função do aval prestado (cfr. n^o 2 da Base XII da Lei 1/73, de 2.1).

V. Este privilégio creditório mobiliário geral concorre apenas e só com garantias pignoratícias por ambos incidirem sobre o produto da venda dos bens móveis do executado.

VI. Quando, no entanto, como no caso da sentença recorrida, concorram com o crédito do credor hipotecário, na parte não paga (o da recorrente), este prevalece sobre aquele por força do disposto nos art.^{os} 686^o e 736^o do Código Civil.

VII. Consequentemente, o Meritíssimo Juiz "a quo", ao haver graduado o crédito do Estado emergente do pagamento do aval, que goza de um privilégio mobiliário geral para ser pago com preferência sobre o crédito hipotecário da recorrente, na parte não satisfeita pelo pagamento do aval, violou os art.^{os} 593^o, n^o 2, e 686^o do Código Civil, bem como as disposições conjugadas dos art.^{os} 735^o, n^o 2 do Código Civil e da Base XII, n^o 2 da Lei 1/73.

O Ex.^{mo} Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A sentença deu como provados os seguintes factos:

a) A dívida exequenda provém de um empréstimo concedido à executada pela Caixa Geral de Depósitos, sob a forma de abertura de crédito, por instrumento Notarial Avulso, de 18/09/91, no montante de 17.800 contos.

b) O referido empréstimo vencia juros pela taxa anual de 22%, alterável.

c) Para garantia do empréstimo foi constituída hipoteca sobre o prédio rústico, composto por um lote de terreno para construção urbana sito na zona industrial da Quinta das Laranjeiras designado por lote 528-1, inscrito na Conservatória do Registo Predial do Seixal sob o nº 29765 do Livro B-82.

d) Foi também constituída hipoteca sobre a fracção autónoma designada pela letra "B", que constitui a subcave do prédio sito na Praceta de Mansabá, nº 2 e Praceta de Bajucunda, nºs 5 e 5-A, na Cruz de Pau, inscrito na matriz sob o artigo 4524, e inscrito na Conservatória do Registo Predial do Seixal sob o nº 24087, do Livro B-66, hipoteca com data de registo de 20/6/81.

e) Foi ainda constituída hipoteca sobre o veículo de matrícula IV-89-67, e constituído penhor sobre os imóveis identificados a fls. 106 da execução.

f) Foi ainda prestado o aval do IAPMEI para garantia de parte do empréstimo até 6 mil contos.

g) O crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos em representação do Estado deriva do cumprimento pelo IAPMEI do aval assumido ao pagar à credora o montante de 6.000 contos.

h) Os créditos reclamados pela Fazenda Pública derivam de dívidas da Contribuição Predial e juros de mora relativos à fracção penhorada na execução.

A graduação de créditos foi feita nos seguintes termos:

1º A par entre si (rateada e proporcionalmente) os créditos reclamados pela Fazenda Pública por dívidas da Contribuição Predial e respectivos juros de mora, e o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, em representação do Estado, e respectivos juros.

2º O crédito exequendo e respectivos juros.

Contra este entendimento reagiu a recorrente C.G.D., afirmando que o seu crédito hipotecário deve ser pago com preferência sobre o crédito do Estado.

Será assim?

Como decorre do probatório, para serem pagos pelo produto da venda do bem imóvel penhorado, apresentaram-se o crédito exequendo, reclamado pela C.G.D., o crédito do Estado, reclamado por aquela em representação deste e o crédito relativo a contribuição predial.

O crédito da C.G.D. é o exequendo e goza de garantia hipotecária sobre o bem penhorado, sendo relativo a um empréstimo concedido à executada, no montante de 17.800 contos.

O crédito do Estado resulta do cumprimento pelo IAPMEI do aval, por si assumido, em garantia daquele empréstimo, até ao montante de 6.000 contos, quantia que integralmente pagou à credora.

O crédito exequendo e hipotecário goza da preferência a que aludem os art.ºs 686º, nº 1 e 822º do C. Civil.

O crédito do Estado (IAPMEI), para além do princípio mobiliário geral a que alude o nº 2 da Base XII, da lei 1/73, de 2/1, que aqui não importa considerar por ter sido um imóvel o bem penhorado, goza, como veremos dos direitos que ao credor competiam, nos termos do art.º 593º, nº 1, do C. Civil.

Na verdade, o Estado, embora tenha prestado aval a uma fracção da dívida, satisfez, na íntegra, a parte garantida, pelo que cumpriu tudo a quanto se obrigou, ficando desonerado em face daquela e subrogado nos seus direitos frente ao devedor (v. Ac. S.T.A. de 8/4/95,

rec. 18.828 e Parecer da P.G.R. 40/90 D.R. II, de 23/7/92 pág. 6762 e seguintes).

Deste modo, na medida em que o Estado satisfizes tudo aquilo a que se obrigou, não há lugar à aplicação do art.º 593.º n.º 2 do C. Civil, o qual, salvo estipulação em contrário, só rege nos casos de satisfação parcial.

Assim e na medida da satisfação dada ao credor adquire, por sub-rogação, os poderes que a este competiam, de harmonia com o disposto art.º 593.º, n.º 1, do C. Civil.

Quer isto dizer que o crédito do Estado goza também da hipoteca que garantia o crédito exequendo, devendo ambos ser tratados igualmente e também rateadamente na proporção dos seus montantes (v. Ac. S.T.A. de 11/2/98, rec. 21.800).

Pelo exposto, sem prejuízo da precipuidade das custas, acorda-se em graduar os créditos pela seguinte forma:

1 - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública por dívidas da contribuição predial e respectivos juros.

2 - A par, rateada e proporcionalmente, os créditos exequendos e do Estado (IAPMEI).

Termos em que se acorda em, nos termos expostos, dar provimento ao recurso.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Alberto Acácio de Sá Costa Reis* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Reclamação de créditos. Contribuição predial. Créditos posteriores à penhora.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do artigo 744 n.º 1 do Código Civil gozam de privilégio os créditos de contribuição predial a que estão sujeitos os bens penhorados inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anos anteriores.

II — Os créditos da mesma contribuição que venham a ser liquidados após a penhora e até à venda ou adjudicação dos bens devem ser de igual modo considerados na verificação e graduação que vier a ser efectuada, atento o disposto no artigo 230 § 2.º do Código da Contribuição Predial.

Recurso: 22 143; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Vitor Meira.

Inconformada com a sentença proferida pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que efectuou a graduação de créditos nos presentes autos veio a Caixa Geral de Depósitos interpor

recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) A dita sentença recorrida graduou, em nosso entender, erradamente, em 1º lugar, para serem pagos pelo produto da venda do imóvel, os créditos reclamados pela Fazenda Nacional por dívida de Contribuição Predial de 1985 e 1986 e juros de mora até cinco anos, com limite na data da venda;

b) Ao fazê-lo, violou-se o previsto no artº 744º, nº 1 do Código Civil, uma vez que não se tratam de créditos inscritos para cobrança nem no ano corrente da penhora, nem nos dois anos anteriores, pois a penhora data de 29/11/1984 e os créditos referem-se a dívidas de Contribuição Predial de 1985 e 1986;

e) Aqueles créditos reclamados pela Fazenda Nacional não fruem, pois, de privilégio imobiliário.

d) E nem o facto de o crédito reclamado não ter sido impugnado, implica o seu reconhecimento judicial imediato, pois o juiz não está inibido de no momento de proferir sentença, excluir alguns dos créditos liminarmente admitidos, ou julgar verificados créditos a cuja impugnação não foi dada resposta.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgador ter feito correcta interpretação e aplicação da lei atenta a regra do artigo 230 § 2º do Código da Contribuição Predial.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) A dívida exequenda provém de um empréstimo no montante de 10.000.000\$00, concedido ao executado pela Caixa Geral de Depósitos, conforme instrumento Notarial Avulso de 11/11/81;

b) O empréstimo vencia juros à taxa anual de 23,5%, alterável;

c) Para garantia do empréstimo a executada constituiu hipoteca sobre a fracção autónoma designada pela letra "A", que constitui o rés-do-chão esquerdo e cave do prédio sito na Rua Dr. António Manuel Gamito, lote um, freguesia de São Julião, concelho de Setúbal, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 26551;

d) A hipoteca foi registada em 17.06.81;

e) Foi também constituído penhor sobre os móveis identificados a fls. 19 e 20 da execução;

f) A penhora na execução efectuada em 29/11/84, veio a recair sobre fracção autónoma hipotecada e sobre os móveis objecto do penhor;

g) Foi ainda efectuada autonomamente a penhora da renda da fracção penhorada, que devia ter sido aplicada directamente por conta da execução de acordo com o artigo 204º do CPCI. Não o tendo sido deve sê-lo agora, não sendo objecto da graduação. Para o efeito deve ser solicitado o competente precatório cheque pela SAEF logo que os autos baixem;

h) A venda do imóvel e de vários móveis teve lugar em 15 de Janeiro de 1987, sendo que uma parte diminuta de móveis foi efectuada em 10.09.87.

Em face destes factos provados o Mº Juiz decidiu proceder à graduação nos seguintes termos:

I - Pelo produto da venda do imóvel:

1º - Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional por dívida de Contribuição Predial de 1985 e 1986 e juros de mora até cinco anos, com limite da data da venda;

2º - O crédito exequendo e respectivos juros relativos a três anos, por força da hipoteca registada;

3º - Os restantes juros do crédito exequendo por força da penhora.

II - O produto da venda dos móveis será aplicado na dívida exequenda.

A única questão que a recorrente suscita no recurso consiste em saber se as dívidas de contribuição predial de 1985 e 1986 poderão ser graduadas nos termos em que o foram, sendo a penhora de 1984, por serem dívidas posteriores à penhora.

Vejamos então o que prescrevem as normas jurídicas que regulam a situação. Diz o artigo 744 n.º 1 do Código Civil que “os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição”. Por seu turno estipula o artigo 230 do Código da Contribuição Predial, na parte com interesse para a questão que aqui se discute:

“Nas transmissões dos bens a que se refere o artigo anterior e que venham a realizar-se por venda judicial ou administrativa, o juiz da execução fará notificar oportunamente o chefe da respectiva repartição de finanças para que proceda, com vista à graduação de créditos, à liquidação da contribuição predial devida pelo executado e lhe remeta certidão do seu quantitativo, no prazo de dez dias, o qual poderá ser prorrogado por motivos atendíveis.”

“§ 2º - Na verificação e graduação dos créditos atender-se-á não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que deva ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio” (redacção do DL 764/75 de 31 de Dezembro).

Resulta pois da conjugação dos normativos transcritos que a reclamação de créditos de contribuição predial por parte do Estado se deve reportar ao inscrito para cobrança na data da penhora e nos dois anos anteriores mas que na graduação se deverá atender não só a estes mas também aos que vierem a ser liquidados após a penhora e até à venda ou adjudicação. As normas dos dois diplomas legais aplicáveis não são contraditórias entre si mas antes se completam. A reclamação de créditos apenas se pode reportar a créditos já liquidados e inscritos para cobrança mas, continuando a contribuição predial a não ser paga, o legislador veio a permitir, no diploma específico desse imposto, que a contribuição liquidada após a penhora e até à venda ou adjudicação seja considerada na verificação e graduação dos créditos. Assim sendo terão tais créditos de gozar igualmente do privilégio imobiliário. Procedendo de acordo com as normas legais vigentes o M.º Juiz recorrido não infringiu qualquer dispositivo legal pelo que deve manter-se a graduação de créditos ora questionada.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter assim a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 50.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se esta versa matéria exclusivamente, ou não.*
- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 22.160 Recorrente: Electroliber, Lda. Recorrida: Fazenda Pública, Relator: Exmº Consº Dr. Costa Reis.

Electroliber, L.da inconformada com a sentença proferida pela Sr.a Juíza do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente esta impugnação dirigida contra a liquidação adicional de IRC respeitante ao ano de 1990, dela vem interpor recurso onde formula as seguintes

CONCLUSÕES:

1 - A empresa ora recorrente, já no domínio da contribuição industrial, considerava os encargos com férias pagas a pessoal como custos do exercício a que o direito às mesmas se reportava, ou seja, do exercício em que foi prestado o trabalho.

2 - Nessa conformidade, desde 1980, tem vindo a contabilizar os montantes dos encargos com férias respeitantes a cada exercício como custos nesse mesmo exercício, por débito da conta 65 - custos com o pessoal do POC então em vigor e creditando, em contrapartida a conta 26.3 - remunerações a pagar, quanto às remunerações propriamente ditas, e a conta 24.811 - contribuições para a Segurança Social, pelos encargos patronais.

3 - Estas duas últimas contas no ano seguinte são debitadas pelos pagamentos respectivos, pagamentos estes que, como é óbvio, não afectam a conta de resultados.

4 - Assim, não pode a Administração Fiscal corrigir valores que não figuram nos resultados de exercício.

5 - Ao preceder desta forma a Administração Fiscal está a violar um princípio fundamental do sistema fiscal português, que se encontra plasmado no artigo 107º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa e que defende a ideia de tributação do rendimento real das empresas.

6 - Para além disso, a empresa ora recorrente não contabilizou como custo de exercício um montante superior àquele que seria contabilizado por uma outra empresa que actuasse de acordo com as orientações da administração fiscal, não provocando desta forma qualquer prejuízo ao Estado.

7 - A forma de contabilização seguida pela empresa ora recorrente é justificada pela obediência aos sãos princípios contabilísticos, e, mais concretamente ao princípio da especialização de exercícios, que decorrem dos artigos 22º e 26º do Código da Contribuição Industrial e 18º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

8 - Segundo o princípio em causa, os proveitos e os custos deverão ser contabilizados quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nos resultados dos exercícios a que respeitam.

9 - Assim, e uma vez que os encargos com férias pagos em determinado exercício se reportam ao trabalho prestado no exercício anterior, é neste último que deverão ser aceites como custos.

10 - Aliás, os artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 874/76, de 28 de Dezembro, postulam esta mesma ideia, estipulando que o direito a férias se adquire com a celebração do contrato de trabalho.

11 - E nem se diga que pelo simples facto de o direito a férias se vencer sómente no dia 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que o trabalho foi prestado, se deva considerar que os encargos com férias deverão ser considerados como custos desse mesmo ano, uma vez que no exercício a que as férias se reportam, o direito em causa ainda não se venceu.

12 - Assim sucede, também por exemplo relativamente aos encargos com água ou electricidade relativos ao mês de Dezembro de determinado ano (ano n), mas vencidos e pagos somente no mês de Janeiro do ano seguinte (ano n+1), pois esses encargos podem e devem ser aceites como custos do ano n.

13 - Esta mesma solução veio a ser consagrada pelo próprio legislador, como a mais adequada no artigo 12º do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Dezembro, aquando da reforma fiscal de 89 e com a entrada em vigor do Código de IRC.

14 - Assim, e nos termos do preceito em causa, os contribuintes que no domínio da contribuição industrial consideravam os encargos com férias como custos do exercício em que os mesmos eram pagos, deveriam, em relação ao ano de 1989, considerar os encargos que se venessem nesse ano relativamente a exercícios anteriores, como custos nos quatro primeiros exercícios de aplicação do IRC numa importância igual a 25% do respectivo montante.

15 - Contudo, esta solução será apenas aplicável aos contribuintes que no domínio da contribuição industrial, consideravam os encargos com férias como custos do exercício em que os mesmos eram pagos, evitando-se desta forma que no ano de transição de regimes (1989), houvesse uma duplicação de custos na esfera desses contribuintes e, consequentemente uma quebra nas receitas do Estado.

16 - Ora, a empresa ora recorrente não contabilizou em 1989 encargos com férias relativos a exercícios anteriores e, por isso, não se enquadra na previsão legal deste preceito, pelo que não terá que proceder às correcções proclamadas pelo artigo 13.º, n.º 2, alínea a) do mesmo diploma.

17 - Na verdade a Administração Fiscal limitou-se a fazer correcções de uma forma puramente mecânica, sem cuidar de saber se os pressupostos de aplicação dos preceitos legais que as ordenam (artigos 12.º e 13.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 442-B/88), se verificavam em relação a esta situação concreta. E, como ficou atrás sublinhado, estas correcções não têm qualquer razão de ser, uma vez que a empresa não reconheceu custos em dobro.

18 - Mas, e admitindo que a correcção levada a cabo pela Administração Fiscal, que se traduziu num acréscimo da importância de 9.634.945\$00, estaria correcta, deveria também ter sido efectuada a dedução correspondente dos 25%, prevista no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

19 - Esta mesma solução foi confirmada pela própria Administração Fiscal, no Código de IRC comentado e anotado pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos, edição 1990, página 33, onde se pode emrse a empresa já vinha contabilizando na conta 65 os encargos com férias a pagar no ano subsequente sem que tenha sido considerada pela Administração Fiscal como provisão não dedutível, não deverá fazer quaisquer correcções.

20 - Por último, ao defender-se a posição do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, estar-se-ia a ocorrer numa grave injustiça, uma vez que os contribuintes que já no domínio da contribuição industrial actuaram de acordo com o escrito da lei seriam penalizados relativamente aos que assim não procederam não lhes sendo permitida a dedução de determinados custos, enquanto que relativamente aos últimos, a lei permite a diluição dos custos não contabilizados devidamente em 1988 ao longo de quatro anos.

A Representante da Fazenda Pública contra-alegou e, se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O EMMP emitiu parecer no sentido de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito, visto na conclusão 16.ª das alegações se fazer referência a um facto que não foi fixado na sentença recorrida, e, sendo assim, defendeu que este STA fosse declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que se impõe enfrentar é, pois, a da incompetência hierárquica deste Tribunal, visto a mesma, por um lado, ser de conhecimento oficioso e, por outro, lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º, da LPTA..

E nesta matéria dispõe o n.º 4 do art. 21 do ETAF, que " a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância...", logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32 do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41.º do citado normativo estabelece que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32.º".

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT. que “ das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça “.

O exposto evidencia que a lei claramente reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Deste modo, e uma vez que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que essa questão se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

Ou seja, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

A lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações - visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC.) - pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa matéria exclusivamente de direito, ou não.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Pelo contrário, versarão matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual ; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo o que acima ficou dito pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões.

Para a determinação daquela competência não releva, assim, saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem ou não necessidade de alterar a factualidade que vem fixada, pois que aquele Tribunal, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução daquela.

É isto por que, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*; é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraído da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

3 -Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público tem razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

A Recorrente não só na sua conclusão 16.ª, como observa o Ilustre Magistrado do Ministério Público, mas também em várias outras que, sem preocupação exaustiva, a seguir se indicam faz afirmações de factos que a sentença recorrida não contemplou.

Assim,

na conclusão 2.ª afirma que “desde 1980 tem vindo a contabilizar os montantes dos encargos com férias respeitantes a cada exercício como custos desse exercício, por débito da conta 65 - custos com pessoal - do POC então em vigor, e creditando, em contrapartida a conta 26.3 - remunerações a pagar -, quanto às remunerações propriamente ditas e a conta 24.811 - contribuições para a Segurança Social. - pelos encargos patronais”;

na conclusão 6.ª refere que “ não contabilizou como custo do exercício um montante superior àquele que seria contabilizado por uma outra empresa que actuasse de acordo com as orientações da Administração Fiscal”;

na conclusão 16.ª afirma que “não contabilizou em 1989 encargos com férias relativos a anos anteriores...”

O teor de tais conclusões não deixa quaisquer dúvidas de que a Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factos não contemplados na decisão recorrida.

Ou seja, o recurso questiona o julgamento da matéria de facto feito nessa decisão, o que nos força a concluir que o mesmo não versa exclusivamente matéria de direito.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- 2 — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releve ou não para a decisão.*
- 3 — *A conclusão sobre a convicção com que uma pessoa exercia os seus poderes de facto sobre uma fracção penhorada envolve a formulação de um juízo que não é possível formular apenas à face da interpretação de regras jurídicas nem faz apelo exclusivamente à sensibilidade jurídica dos julgadores.*
- 4 — *Por isso, a formulação de tal conclusão reclama a elaboração de um juízo de facto que consubstancia fixação da matéria de facto.*

Recurso: 22 243; Recorrente: Maria Isabel Fernandes Pereira de Sena; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MARIA ISABEL FERNANDES PEREIRA DE SENA, residente em Faro, deduziu embargos de terceiro relativamente à penhora efectuada no processo de execução fiscal n.º 1602730/95.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro julgou improcedentes aos embargos.

Inconformada, a embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A - A sentença recorrida tem os seguintes fundamentos:

1 - A Recorrente não podia ter sobre a fracção penhorada o " animus possidendi " pois sabia que a mesma ainda lhe não pertencia, o que só viria a acontecer com a realização da respectiva escritura.

2 - Ao habitar desde o ano de 1993, a fracção objecto do contrato-promessa, mais não fazia que utilizar um direito de usufruição.

3 - A Recorrente não seria terceira com possibilidade de embargar a penhora efectuada

B - O Mmº juiz "a quo" seguiu de perto a Anotação feita pelo Prof. Antunes Varela ao Acórdão de 25 de Fevereiro de 1986 do STJ, onde o insigne Mestre defende de facto que a tradição da coisa e o pagamento do preço, não são só por si suficientes para considerar como possuidor em nome próprio o promitente-comprador. Só que:

1 - No Acórdão objecto de estudo, não tinham os promitentes compradores alegado factos de molde a poder considerar-se que actua-

vam "uti dominus", sendo que se impunha a conclusão de que relativamente à coisa se limitavam a exercer um mero direito pessoal de gozo.

2 - Fez o Mmº Juiz "a quo" uma errada aplicação dos ensinamentos daquele Professor, uma vez que no caso sub judice, foram alegados e provados factos em como a Recorrente actua desde 1993 com ânimo de proprietária.

3 - O próprio Prof. Antunes Varela, na 2ª edição do Código Civil anotado de 1984, (Art. 1251) diz expressamente ser de considerar situações em que a posição jurídica do promitente-comprador preenche excepcionalmente os requisitos de uma verdadeira posse, focando precisamente os casos em que tendo sido paga a totalidade do preço a coisa é entregue ao promitente - comprador como se sua já fosse e que este pratica sobre ela diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, em nome próprio, com intenção de exercer sobre a coisa um verdadeiro direito real.

Nestes casos e porque actua "uti dominus" não existe qualquer razão para lhe negar o acesso aos meios de tutela da posse.

C - Ao habitar a fracção penhorada a Recorrente não utilizou apenas um direito de usufruição, uma vez que detém a posse da mesma e em relação a ela actua "uti dominus", dispondo, fruindo e usando-a, como se dela fosse, o que a sentença recorrida olvidou.

D - A Recorrente é "terceira" estranha à execução propriamente dita, tendo entrado na posse da fracção penhorada em data anterior até à propositura das acções executivas.

E - Denegar-lhe a possibilidade de embargar de terceiro equivale a não lhe ser dada oportunidade de defesa a qual a lei expressamente lhe confere, máxime Artº 698 aplicável "ex vi" do Artº 753 e 759 do CC.

F - Prevê o Artº 759 nº 3 do CC, serem aplicáveis as regras do penhor ao titular do direito de retenção, máxime o recurso às acções possessórias e consequentemente aos embargos de terceiro.

G - A Recorrente no caso sub judice, não lhe é oponível nos termos do Artº 751 do CC, o privilégio imobiliário geral de que goza o crédito da Segurança Social, uma vez que a sua posse é anterior à penhora efectuada e até mesmo à instauração dos processos que lhe deram ao.

H - A sentença recorrida deverá ser revogada, uma vez que a Recorrente é terceira com possibilidade de embargar, e substituída por outra em que aquela qualidade seja reconhecida e consequentemente considerados os embargos procedentes, o que determinará que seja ordenado o levantamento da penhora incidente sobre a fracção G, do prédio inscrito na respectiva matriz sob o artigo 6.725-6 e na competente Conservatória do Registo Predial, sob a ficha 1.140-U, da freguesia da Sé e da qual é promitente compradora e em cuja posse se encontra.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações afirmando o seguinte, em suma:

- O imóvel em causa não é propriedade da embargante porquanto foi apenas objecto de contrato-promessa celebrado entre a embargante e a executada.

- O contrato-promessa, ainda que com tradição da coisa, não transmite a propriedade.

- Por outro lado, o direito de retenção de que o promitente-comprador é titular, é um direito real de garantia que apenas confere ao seu

titular do direito de reclamar na execução o crédito respectivo, não podendo, porém, deduzir embargos de terceiro.

- Termos em que deve ser julgado improcedente o presente recurso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por entender, em suma, que

- na conclusão B 2), a recorrente afirma que foram alegados factos em como actua desde 1993 com ânimo de proprietária;

na conclusão c), afirma que a recorrente actuou «uti dominus» em relação à fracção penhorada;

- na sentença recorrida não se estabelecem tais factos e, pelo contrário, sustenta-se que a recorrente não podia ter sobre a fracção penhorada o «animus possidendi» pois sabia que a mesma ainda lhe não pertencia.

Por despacho do Relator foi ordenada a audição das partes sobre esta questão prévia, nada vindo estas dizer aos autos.

Corridos os vistos obsta à decisão.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - *Correm termos na Repartição de Finanças de Faro os processos executivos n.ºs 160.273.0/95 e 160.056.7/96 (este apenso aquele) sendo a dívida exequenda do montante de 2.449.920\$00 por contribuições não pagas ao C.R.S.S. de Faro em Julho de 1992, Novembro e Dezembro de 1993, todo o ano de 1994 e Janeiro a Setembro de 1995 e respectivos juros de mora e executada a Cooperativa de Construção e Habitação Bons Camaradas.*

2 - *No âmbito dessa execução, foi feita a penhora, em 22 de Abril de 1966, da fracção autónoma, designada pela letra G, do prédio urbano, lote 23 da Urbanização de Santo António do Alto, da freguesia da Sé do Concelho de Faro, constituído em propriedade horizontal, e inscrito na respectiva matriz sob o art.º 6.725.*

3 - *Em tais execuções não teve a embargante qualquer intervenção.*

4 - *Em 17 de Fevereiro de 1993, a embargante havia celebrado com a executada um contrato-promessa de compra e venda de tal fracção em que interveio como promitente-compradora pelo preço de 7.235.000\$00, logo integralmente satisfeito.*

5 - *Nessa mesma data, a executada fez entrega das chaves da dita fracção à embargante.*

6 - *A partir de data não determinada do ano de 1993, a embargante mudou-se para a referida fracção e desde então aí tem feito a, sua vida familiar, aí comendo, dormindo e recebendo os seus amigos e familiares.*

7 - *Consignou-se no dito contrato-promessa (cláusula 4) que a escritura de compra e venda seria realizada até 31 de Outubro de 1993, sendo certo, porém, que o não foi.*

8 - *Desde 06/07/89 que o prédio do lote 23 atrás referido se encontra registado a favor da executada na Conservatória do Registo Predial de Faro sob, a ficha n.º 1.140 da freguesia da Sé.*

3 - *Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.*

O art. 32., n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decism*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.⁽¹⁾

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, 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 da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria factiva ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a recorrente, nas suas alegações e respec-

(1) Neste sentido, entre centenas possíveis, pode ver-se o acórdão de 4/5/94, proferido no recurso n.º 17643.

tivas conclusões, afirma factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Estão, nessas condições, o facto afirmado nas conclusões B 2) e C, de desde 1993 actuar com ânimo de proprietária, «uti dominus».

Na verdade, na decisão recorrida retirou-se da matéria de facto fixada a conclusão contrária, ao declarar-se que a recorrente não podia ter sobre a fracção penhorada o “animus possidendi”, pois sabia que a fracção penhorada ainda não lhe pertencia.

Em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável, ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

A conclusão sobre a convicção com que a recorrente exercia os seus poderes de facto sobre a fracção penhorada envolve a formulação de um juízo que não é possível formular apenas à face da interpretação de regras jurídicas nem faz apelo exclusivamente à sensibilidade jurídica dos julgadores.

Por isso, a actividade necessária para retirar tal conclusão não consistia apenas apreciação de matéria de direito.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente inconstitucional competente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47º, nº 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pela recorrente, com 15.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5º, § único, 6º § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas, e arts. 121º e 122º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois com o recurso *per saltum* para este STA houve renúncia a recorrer da matéria de facto). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Custas; recurso de F.P.; ilegitimidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A Fazenda Pública carece de legitimidade para interpor recurso de decisão judicial condenatória em custas.

Recurso n.º 22.288; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Adegas Camillo Alves S.A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública não se conformando com a sentença, quanto a custas, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, a fls. 37 e seguintes, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de seguinte quadro conclusivo:

“a) por decisão de fls. 37 a 39 foram rejeitados liminarmente os presentes autos de oposição;

b) sendo o oponente condenado nas custas e nos termos do art.º 17º al. B) do C.C. Judiciais *ex vi* do art.º 2º do Regulamento;

c) a nosso ver, mal, já que nas normas legais em que se estribou o M.º Juiz, não serão de aplicar ao caso “*sub judice*”;

d) já que se no n.º 2 do art.º 12º citado não consta a fase da rejeição liminar, para efeitos de redução de custas, foi porque o legislador assim o quis;

e) não se verifica qualquer caso de omissão que obrigue à observância do Código das Custas Judiciais;

f) ao decidir como decidiu o M.º Juiz “a quo” desrespeitou o contido no n.º 2 do art.º 12º do referenciado Regulamento.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.ª, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

O M.º juiz “a quo”, depois de rejeitar liminarmente a oposição deduzida por Adegas Camilo Alves, decidiu o seguinte:

“Custas a cargo do oponente com redução a um quarto da taxa de justiça de acordo com o disposto no art.º 17º al. B) do C.C.J., aplicável *ex vi* do art.º 2º do R.C.P.C.I. (D.L. 449/71 de 26/10 com as alterações introduzidas pelo D.L. 199/90 de 19/7”.

Desta decisão foi interposto recurso pela F.P.

Será que, para tanto, tinha legitimidade?

Certo é que compete aos representantes da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta, gozando dos poderes e faculdades estabelecidos nas leis de processo (v. Art.ºs 72º e 74º do E.T.A.F.), podendo recorrer e intervir nos recursos (v. Art.º 131º n.º 3 da L.P.T.A.).

Têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário, cabendo-lhe representar a F.P., nos termos dos art.ºs 37º e 42º do C.P.T..

Recorde-se, no entanto, que o recurso versa exclusivamente a condenação em custas.

Ora, a condenação em custas é uma decisão materialmente jurisdicional, sendo que a elaboração da conta que se lhe segue é actividade que se insere na função materialmente administrativa (v. Ac.ºs T.C. n.ºs 182/90, 247/90 e 358/91, in, respectivamente, D.R. II de 11/9/90 e 8/1/92).

Por outro lado, as custas, enquanto taxas, constituem receita do Estado (v. Art.º 22º do R.C.P.C.I.).

Ora, a mútua de disposição legal que especialmente confira ao representante da Fazenda Pública legitimidade para recorrer em matéria de custas, forçoso é concluir que tal atributo apenas radica no M.º P.º por lhe estar cometida a defesa da legalidade nos termos do

art.º 41º do C.P.T., bem como, de harmonia com o art.º 219º da C.R.P., representar o Estado.

Em suma, constituindo as custas receita do Estado e não da Administração Fiscal, compete ao M.º P.º e não aos representantes desta, syndicar as respectivas condenações judiciais.

Termos em que se acorda em declarar a F. Pública parte ilegítima no recurso e não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão. Oposição. Dec. — Lei 68/87. Seu carácter inovador. Aplicação da Lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O regime de responsabilidade dos gerentes de sociedades de responsabilidade limitada previsto no art. 13º do DL 103/80 era um regime de responsabilidade ex lege, que assentava no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e decorria da simples culpa inerente a esse exercício, a chamada culpa funcional.*
- 2 — *O regime instituído pelo DL 68/87 constituiu uma profunda alteração àquele regime, visto estabelecer que a culpa dos gerentes que efectivamente exerceram o seu cargo deixou de se alicerçar num critério de culpa funcional para passar a assentar na culpa entendida num sentido subjectivo.*
- 3 — *Aquele Dec.- Lei é, por isso, substancialmente inovador e, como tal, não pode ser aplicado às dívidas nascidas anteriormente à sua entrada em vigor.*

Recurso: 22.305; Recorrente: Amadeu António da Silva Mendes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Costa Reis.

Amadeu António da Silva Mendes deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a presente oposição à execução instaurada contra Carmo Soares e Mendes, Lda., para cobrança de dívidas aos TLP e ao CRSS, do Porto nascidas nos anos de 1981, 1982 e 1983, e que contra ele reverteu na sua qualidade de responsável subsidiário, alegando não ter sido por culpa sua que o património daquela ficou impossibilitado de satisfazer os referidos débitos.

Essa oposição foi julgada procedente apenas no que toca às dívidas aos TLP, tendo, o Sr. Juiz *a quo* justificado a restante improcedência no facto de o DL 68/87 não se aplicar às dívidas nascidas

anteriormente à sua entrada em vigor, pelo que considerou que a questão aqui em análise teria de ser decidida com base no que se dispunha no DL 103/80 e que neste a culpa funcional bastava para caracterizar a responsabilidade subsidiária.

Inconformado com essa decisão dela apresentou este recurso que concluiu do seguinte modo:

1. - A responsabilidade subsidiária pelas dívidas à Segurança Social assenta no disposto no art. 13º do DL 103/80, de 9/5. Tal disposição visou, de forma explícita, fazer aplicar às dívidas por contribuições à Segurança Social o regime previsto no art. 16º do CPCI.

2. - Esta unidade de regime de responsabilidade dos gerentes e administradores foi expressamente reconhecida pelo legislador em 1987, quando através da publicação do DL nº 68/87, de 9/2, veio fixar o sentido dessa responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores por dívidas de contribuições e impostos das sociedades de responsabilidade limitada, realizando uma interpretação autêntica do teor do art. 16º do CPCI e, naturalmente, do art. 13º do DL 103/80.

3. - No preâmbulo do DL é reconhecido que o princípio da culpa é, em matéria civil, de relevo decisivo, motivo pelo qual se reconheceu, também, que a responsabilidade tributária constante dos arts. 16º do CPCI e 13º do DL 103/80, nunca poderia estabelecer uma presunção de culpa funcional pela qual qualquer gerente ou administrador, só pelo facto de o ser, resultasse inilidivemente responsável subsidiário pelas contribuições e impostos da sociedade, nem que, sendo gerente de facto, resultasse, também inilidivemente, culpado do não pagamento das dívidas da sociedade.

4. - O DL 68/87, de 9/2, veio, apenas, clarificar o quadro da responsabilidade em matéria tributária, interpretando com maior rigor os conceitos basilares da mesma e, assim, resolver os conflitos gerados até então, nada introduzindo de novo no regime da responsabilidade subsidiária. Por isso, é inegável o seu teor interpretativo autêntico.

5. - Ao perfilhar entendimento diverso a sentença recorrida fez, a nosso ver, incorrecta aplicação da lei, violando o disposto nos arts. 16º do CPCI, 13º do DL 103/80 e art. único do DL 68/87.

A Representante da Fazenda Nacional contra alegou brevemente e, se bem que não tenha formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

Mostrando-se colhidos os vistos dos Exmos Juizes Adjuntos cumprir decidir.

II

O Tribunal recorrido deu como assentes os seguintes factos:

1. - Contra Carmo Soares & Mendes Lda. foi instaurada execução fiscal por dívidas ao CRSS, relativas às contribuições de Janeiro e Outubro a Dezembro de 1981, Janeiro, Março a Julho, Setembro e Outubro de 1982, Janeiro a Abril de 1983 e por dívida aos TLP de Dezembro de 1982 a Abril de 1983, tudo no montante global de 4.429.058\$00.

2. - Por inexistência de bens penhoráveis da primitiva executada foi ordenada a reversão da execução contra o oponente.

3. - Por sentença de 7/10/83 proferida nos autos de falência que correram termos no 5º Juízo Cível do Porto, a sociedade executada foi declarada em estado de falência.

III

Fixados os factos, enquadremo-los à luz do direito.

O relato que se acaba de fazer evidencia que a divergência que opõe o Recorrente à sentença recorrida se centra no campo de aplicação do disposto no art. único do DL 68/87, de 9/2.

Na verdade, e de acordo com o que o Sr. Juiz *a quo* defendeu naquela decisão, o referido dispositivo não é aplicável às dívidas referidas nos autos, por as mesmas serem anteriores à sua publicação, o que o levou a considerar que a responsabilidade subsidiária do oponente deveria ser aferida unicamente com base do que se dispõe no art. 13º do DL 103/80 e a concluir pela improcedência, nesta parte, da oposição.

Na tese do Recorrente o diploma de Fevereiro de 1987 veio apenas clarificar o quadro da responsabilidade em matéria tributária, tendo apenas natureza interpretativa, e porque assim é deverá ser aplicado ao caso *sub judice* e declarado que ele, agindo sem culpa, não é responsável pelo pagamento das dívidas exequendas.

A questão decidenda é, pois, a de saber se o DL 68/87 tem carácter interpretativo e nessa medida pode ser aplicado às dívidas cujo nascimento precedeu a sua publicação (como é o caso das dos autos) ou, se pelo contrário, tem natureza substantiva e, por isso, só será de aplicar às que nasceram posteriormente à sua publicação.

I. - Nos termos do disposto no art. 13 do Dec. Lei 103/80, de 9/5, na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes são pessoal e subsidiariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, pelas contribuições devidas por essa sociedade à Segurança Social.

Desde sempre, porém, tanto a doutrina como a jurisprudência, defenderam que essa responsabilidade - que sendo solidária entre os diversos responsáveis era subsidiária em relação à sociedade - só se poderia efectivar se aqueles tivessem, de facto, exercido o seu cargo de gerentes no período em que nasceram as dívidas ou no período em que as mesmas foram postas à cobrança. - vd. A. Xavier "Manual, pg. 389, e ACS do S.T.A., de 18/1/89, de 3/5/89 e de 28/4/93, ADs n.º 332/333 pg. 1.070, n.º 339, pg. 379 e n.º 386, pg. 188 e de 23/1/91, Rec. 13.050.

Deste modo, sempre se entendeu que o regime de responsabilidade dos gerentes daquelas sociedades saído do art. 13 do Dec.- Lei 103/80 era um regime de responsabilidade *ex lege*, que assentava no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e decorria da simples culpa inerente a esse exercício, a chamada culpa funcional.

Essa responsabilidade fundava-se, assim, no modo como o cargo de gerência era exercido, visto ser esse comportamento a determinar o nascimento das dívidas exequendas. - vd., por todos, Acs deste Tribunal de 18/1/89, já citado, de 24/1/90, Rec. 12007, de 24/4/90, AD 355/859 e de 11/1/95, Rec. 28.603.

Todavia, o legislador entendeu que o referido regime de responsabilidade se traduzia num privilégio que a moderna economia não aceitava e, por isso, decidiu substituí-lo por outro que não penalizasse tão injustamente os gerentes ou administradores que seria e razoavelmente tivessem exercido o seu cargo.

E, assim, nasceu o Dec.-Lei n.º 68/87, de 9/2, que, considerando que aquele regime de responsabilidade subsidiária se traduzia num "estatuto desproporcionalmente privilegiado" para o Estado (vd. seu relatório) veio estatuir que lhe seria aplicável o regime previsto no art. 78 do C.S. Comerciais.

Ora, de acordo com este dispositivo, os gerentes ou administradores das sociedades comerciais só respondem perante os credores das mesmas, quando a inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, tomem o património social insuficiente para a satisfação dos seus débitos.

O regime de responsabilidade pelas dívidas fiscais foi, deste modo, equiparado ao regime de responsabilidade previsto para todos os credores sociais, o que significa que os gerentes ou administradores daquelas sociedades só poderiam ser chamados ao pagamento das dívidas destas ao Fisco e à Segurança Social se tivessem exercido de facto o seu cargo e se, nesse exercício, tivessem praticado actos que se traduzissem numa violação dos seus deveres legais ou contratuais, de que resultasse uma situação patrimonial incapaz de solver aqueles débitos.

O regime instituído pelo Dec. Lei 68/87 constituiu, assim, uma profunda alteração ao regime de responsabilidade subsidiária consagrado nos arts. 16º do CPCI e 13º do Dec.- Lei 103/80, visto estabelecer que a culpa dos gerentes que efectivamente exerceram o seu cargo deixou de se alicerçar num critério de culpa funcional inerente a esse exercício, para passar a assentar na culpa decorrente do modo como esse cargo foi exercido.

Ou seja, o critério de aferição da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada deixou de assentar na culpa funcional para passar a assentar na culpa entendida em sentido subjectivo.

A partir da vigência do Dec.- Lei de 87 tais gerentes ou administradores passaram a só poder ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas de impostos e de contribuições ao Estado à Segurança Social no caso de terem violado culposamente os seus deveres legais ou contratuais e ter sido essa violação a determinar a insuficiência do património social para o seu pagamento. - vd. Comentário do Prof. T. Ribeiro na RLJ, ano 125, pg. 49.

2. - A aplicação desse diploma veio, contudo, colocar uma dúvida: a de saber a que dívidas a que esse diploma se aplicaria ; Seria que o mesmo se devia aplicar a todos os casos pendentes e, portanto, também às nascidas anteriormente à sua entrada em vigor ou, pelo contrário, o campo da sua aplicação deveria ser restringido às dívidas posteriores a Fevereiro de 1987 ?

Como resolver essa questão ?

O art. 12º do Código Civil encerra o princípio básico a ser observado nessa resolução: o de que a lei só dispõe para o futuro.

Deste modo, e como regra geral, ficamos a saber que as relações jurídicas nascidas anteriormente à entrada em vigor de uma lei se regularão pelas normas que vigorarem na data da sua ocorrência.

Só assim não será se a Lei nova tiver um carácter interpretativo visto neste caso se integrar na lei interpretada (art. 13º do CC), formando ambas um conjunto incindível, ou se o legislador tiver expressamente determinado que o campo da aplicação da nova lei atinge relações jurídicas que lhe são anteriores.

Cumpre, assim, dar resposta a uma dupla interrogação:

- por um lado a de saber se o legislador de 1987 quis que o identificado Dec. - Lei tivesse aplicação retroactiva;

- por outro, a de saber se aquele diploma tem carácter interpretativo. No tocante à primeira das apontadas perguntas a resposta é clara e só pode ser uma; a de que o legislador do DL de Fevereiro de 1987 em nenhum ponto do articulado da lei se expressou em termos que pos-

sam, sequer, sugerir ter sido sua intenção a aplicação daquele diploma a relações jurídicas anteriormente à sua vigência.

Será que aquele normativo tem natureza interpretativa ?

Vejamos.

Considera-se que tem carácter interpretativo "a lei que sobre um ponto em que a regra de direito é incerta ou controvertida vem consagrar uma solução a que a jurisprudência, por si só, poderia ter adoptado". - vd. Baptista Machado, "Aplicação das Leis no Tempo no Novo Código Civil", pg. 286 e segs.

O que significa que para se poder afirmar que uma lei tem aquela natureza é necessário que, de substancial, ela nada tenha trazido em relação à lei interpretada e se tenha limitado a resolver uma incerteza ou controvérsia jurídicas, dando-lhe um entendimento que a jurisprudência, se o tivesse querido, já poderia ter adoptado.

Ora, se bem analisarmos logo concluímos que o dispositivo aqui em questão vem regular a relação jurídica material que se estabelece entre o Estado e os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada, em consequência de dívidas fiscais e em função do exercício desse cargo, em termos substancialmente novos em relação aos existentes nas leis anteriores.

Na verdade, o regime de responsabilidade trazido pelo DL 68/87 (e depois continuado pelo novo CPT) é um regime de responsabilidade subsidiária substancialmente novo, que quebra a tradição da atribuição da responsabilidade aos gerentes daquelas sociedades pelas dívidas fiscais e a Segurança Social destas apenas em função do exercício do seu cargo, a culpa funcional, para determinar que essa responsabilidade passe a ser aferida em termos de culpa entendida no sentido subjectivo.

Ao assim prescrever, aquele Dec.- Lei não teve, pois, por finalidade resolver qualquer incerteza ou controvérsia na interpretação dos arts. 16º do CPCI ou 13º do DL 103/80, tanto mais ela não existia.

Pelo contrário, o que aquele diploma trouxe foi uma alteração profunda ao regime de responsabilidade subsidiária consagrado nas leis existentes e, sendo assim, é inquestionável ter o mesmo um carácter inovador e não interpretativo.

Dai que as alterações trazidas pelo DL 68/87 só se possam aplicar aos factos nascidos após a sua entrada em vigor.

Neste sentido vd. Acs. deste Tribunal de 24/4/90, Ap.do DR de 31/3/93, de 11/12/91, Rec.12.539 de 1/7/92, in AD 374/186, de 28/4/93, in AD 388/188, de 13/10/93 Rec.14.606, de 11/1/95 Rec. 18.603, de 2/3/95 Rec. 14.930, de 9/10/96 Rec. 20.913, de 25/6/97 Rec. 20.913, de 3/10/97 Rec. 21.606, de 6/5/98 Rec. 22.530 e do Pleno in AD 367/891.

3. - Descendo agora ao caso dos autos e aplicando os princípios expostos à realidade deles emergente logo vemos que o Recorrente não tem razão para discordar da sentença que aqui síndica.

Na verdade, e considerando que aqui não se questiona a gerência de facto da sociedade executada pelo Recorrente no período em que nasceram as dívidas exequendas, nem o facto de estas terem nascido anteriormente à publicação do mencionado texto legislativo (concretamente em 1981, 1982 e 1983) é evidente que o caso *sub judice* deve ser decidido a luz dos princípios constantes nos arts.13º do DL 103/80 e 16º do CPCI.

Ora estes não previam que o comportamento dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada e seu reflexo nas dívidas fiscais destas pudesse ser analisado à luz da culpa entendida no sentido sub-

jectivo e, por isso, não podia ter sido tomada outra decisão que não aquela que foi proferida.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Costa Reis* (Relator) — *Coelho Dias* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Francisco Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Amnistia. Lei n.º 23/91, de 4 de Julho.

Doutrina que dimana da decisão:

O cumprimento da obrigação cujo incumprimento determina aplicação da sanção prevista e punida nos termos dos artigos 2.º/1 e 13.º/1/b do Decreto-Lei 97/86, de 16,5, pressuposto indicação da amnistia do art.º 1.º/x/2 da Lei 23/91, deixa de condicionar respectivo efeito amnistiador quando a dita obrigação tornou da satisfação impossível ou inútil.

Recurso n.º 22 341; Recorrente: Araújo & Filhos, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Inconformada com o acórdão do TTª Instância que, dando provimento ao recurso interposto da sentença da 1.ª instância pela FªPª, condenou a arguida Araújo & Filhos, Ld.ª na multa de 100 000\$00 pela prática da infracção prevista e punida nos artigos 2.º/1 e 13.º/1/b) do DL 87/86, de 16 de Maio de 1986, veio a arguida recorrer, concluindo a sustenta estar a dita infracção amnistiada nos termo do art.º 1.º/x) e 2.º da Lei 23/91, de 4-4, ou a pena perdoada de acordo com art.º 14.º/17c) da mesma Lei.

Teriam sido violados os artigos 1.º/x), e 2.º, 14./17/c) e 16.º da dita lei e art.º 13.º da CR.

Contra-alegou a Representante da FªPª, a sustentar depender a invocada amnistia da satisfação da obrigação cujo incumprimento determinou a aplicação da multa, o que a Rte não teria feito no caso dos autos, pela que não estariam reunidos os pressupostos do beneficio.

O Exmo. Magistrado do MºPº é de parecer que se negue provimento ao recurso porque a questão da aplicação das medidas previstas na lei de amnistia já foi decidida em 1ª instância com trânsito em julgado.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

a) Em 27 de Fevereiro de 1987, a arguida transportava num veículo dela as coisas referidas no auto de apreensão e que lhe eram destinadas, desacompanhadas de qualquer documento de transporte.

b) Tais coisas haviam-lhe sido devolvidas por um cliente nessa data e tinham sido vendidas a este pela arguida em 11 de Fevereiro de 1987.

c) As mercadorias em causa, devolvidas pelo indicado cliente, não eram acompanhadas, aquando da autuação, da respectiva nota de devolução por, alegadamente, o cliente a não possuir.

d) Tais mercadorias eram apenas acompanhadas da guia de remessa inicial n.º 33970 (fls. 24), da qual, designadamente, consta “não aceitamos devolução”.

e) Em 2 de Março de 1987 a arguida emitiu a nota de crédito n.º 0361 que enviou ao adquirente, creditando-lhe o material que este tinha devolvido (inf. De fls. 42, co. Fls. 43 a 47).

Pretendendo a Rte a aplicação da amnistia da Lei 23/91 à infracção por que veio condenada da instância, levantou-se nos autos a questão do relevo da falta de cumprimento da obrigação cujo incumprimento determinou a aplicação da sanção, que é requisito previsto na lei amnistiadora —art.º 1.º/x/2-.

Previamente, há que conhecer da excepção de caso julgado, suscitada pelo digno agente do MºPº, fundado no despacho de fls.52, em que o tribunal da 1.ª instância determinou à arguida que diligenciasse “pela emissão do documento de transporte em causa”, para a hipótese de querer, beneficiar da dita amnistia, ao que se seguiu a comunicação da notificada de que “está impossibilitada” de satisfazer o ordenado “em virtude de o cliente que devolveu a mercadoria a que se refere o auto ter deixado de exercer a sua actividade e emigrado”.

Os julgados da 1.ª e 2.ª instância não se pronunciaram sobre a questão. Analisadas tais ocorrências processuais, não é de ver nelas uma pronúncia sobre a questão controvertida referida, porquanto o despacho ordenador nada diz sobre a justificação apresentada pela arguida para a não satisfação da obrigação incumprida (nem tem que se lhe referir porque lhe é anterior), nem os julgados curaram minimamente do assunto.

Na falta de um julgado, explícito ou implícito, sobre o ponto controvertido, não há que ver constituído caso julgado sobre a questão, tanto mais que a “sentença constitui caso julgado nos precisos limites em que julga” (art. 673.º do CPCivil), pelo que decai a suscitada excepção de caso julgado, passando-se à apreciação da matéria discutida.

A conclusão acerca da impossibilidade ou da inutilidade do cumprimento da obrigação cujo incumprimento determinou a aplicação da sanção é de chegar em função da lei que estabeleceu que os bens em circulação deverão ser acompanhados dos documentos de transporte (art. 1.º do DL 97/86).

Pois, se as finalidades da lei são o “controlo do transporte de bens e o combate à fraude fiscal, especialmente na área do IVA” (preâmbulo da lei), estas já não poderão sair satisfeitas por uma apresentação dos documentos em falta *a posteriori*, quando o transporte é passado e insusceptível de controlo.

Configura-se, assim, paralelamente ao que ocorre no regime de direito obrigacional privado (art. 808.º do CCvil), o incumprimento definitivo da obrigação, que não impede, contudo, a aplicação dos efeitos da amnistia à situação em análise, a prevista no Art. 1.º/x/2n da Lei 23/91.

No pressuposto da aplicação da amnistia não se vê uma condição suspensiva em sentido estrito, que subordine a produção do efeito amnistiador ao cumprimento efectivo, a todo o custo, da obrigação fiscal cujo incumprimento determinou a aplicação da sanção, mas, antes,

o condicionamento do benefício à contrapartida do cumprimento da obrigação quando a respectiva prestação mantenha o interesse para a satisfação do qual a lei a criou, que é, no caso, a de assegurar as condições necessárias para a eficaz fiscalização do transporte de bens.

Em preceitos amnistiadores como os do tipo em causa, providos de requisitos da intenção de realizar receitas evadidas, nada obstaculiza a aplicação da amnistia que não respeite ao incumprimento de determinações referentes ao aludido propósito; se este, como é o caso, não está em causa, então fará sentido reconhecer a prevalência, digamos, básica, que acolhe em qualquer amnistia, da intenção de conceder um favor ao incriminado, pelo “esquecimento” perpétuo dos factos da infracção.

Não se vê que seja outra a vontade nuclear das leis de amnistia, em termos do “princípio do legislador razoável, consagrado no art.9.º/3 do CCivil.

Posição que tem sensibilizado a jurisprudência deste tribunal na aplicação de preceitos (cf. Acs. de 26 de Novembro de 1985, 4136)

E que está em harmonia com a intenção legal de fazer esquecer os ilícitos de menor monta (que se depreende, logo, do estabelecimento de um limite máximo da sanção cominada - 5000 contos-.

O que é razoável é pensar a exigência da obrigação cingida às situações da possibilidade e utilidade desse cumprimento porque só nesse campo se tornaria irrazoável amnistiar sem a contrapartida possível, o tal do ut des, que também, mas não só, é intentado na lie amnistiadora.

Por tudo, entende-se operante no caso em apreço a amnistia da Lei 23/91, de 4.7., e extinto, por consequência, o procedimento judicial pela infracção em causa (art. 115.º/b do CPC1).

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a decisão recorrida, julgando-se extinto o procedimento judicial pela infracção por que houve condenação.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *João Plácido Fonseca Limão* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Reforma da conta. Pagamento das custas contadas. Extemporaneidade do pedido de reforma.

Doutrina que dimana da decisão:

Após ter sido efectuado o pagamento das custas, não podem os interessados pedir a reforma, por força do preceituado no § 1.º do art. 27.º da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e alínea a) do n.º 3 do art. 138.º do Código das Custas Judiciais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44329, de 8/5/62.

Recurso: 22.399; Recorrente: Nelson – Empresa Turística da Praia Redonda, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

NELSON - EMPRESA TURÍSTICA DA PRAIA REDONDA LDA, com sede em Alcantarilha, formulou ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro um pedido de restituição das custas que pagara no processo de oposição à execução fiscal 7/91 daquele Tribunal, referentes à 1.ª e 2.ª instância.

Aquele Tribunal indeferiu o pedido, por entender que ele é extemporâneo por a recorrente ter sido notificada da conta em 23-9-96, não ter dela reclamado e ter pago a quantia em dívida em 15-10-96, o que acarreta tal extemporaneidade, por força do preceituado no art. 59.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais em vigor.

Entendeu-se ainda que tal pagamento revela uma aceitação inequívoca, daquela conta e que o acórdão do Tribunal Constitucional referido pela recorrente não produz efeito neste processo, nem pode ter efeitos retroactivos.

Inconformada, a requerente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) No Venerando Tribunal Constitucional foi emitido juízo de inconstitucionalidade sobre o artº 3º do Dec -Lei nº 199/90, de 12 de Junho, e bem assim sobre as tabelas I e II a ela anexas, por violação do direito de acesso (conjugado com o da proporcionalidade) aos Tribunais, decorrente dos arts 20º nº 1 e 18º. nº 2 da Constituição da República Portuguesa (Acórdão de 20/11/96, publicado no DR, II série, nº 35, de 11/02/9º).

B) De facto, as custas calculadas nos Tribunais Tributários de 1ª e 2ª Instâncias, ao abrigo daquele Dec-Lei, são pelo menos 5 (cinco) vezes mais onerosas do que, as calculadas com base do C. C. Judiciais então vigente.

C) Ora, com base naquele Dec.-Lei nº 199/90 e respectivas tabelas I e II, no processo à margem referenciado foram calculadas custas em 1ª e 2ª Instâncias no valor global de 3.813.055\$00, sendo de 2.216.953\$00 (1) na 1ª de 1.596.102\$00, na 2ª.

D) Tal cálculo de custas não foi notificado à ora Recorrente quer em 1ª quer na 2ª Instâncias.

E) A actividade processual desenvolvida em 1ª e 2ª Instâncias foi relativamente pouco significativa.

F) O respectivo pagamento foi exigido à Recorrente em conjunto com as calculadas no STA, sendo estas últimas, calculadas em termos inatacáveis, não poderiam ser pagas isoladamente.

G) Daí que a ora recorrente tivesse suscitado no processo à margem referenciado a devolução do "quantum" de custas calculadas a

(1) Por lapso evidente, a recorrente escreveu 2.216.9534\$00.

mais em 1.^o e 2.^o instâncias, tendo em conta, o referido juízo de inconstitucionalidade o qual deveria ter sido reiterado ou assumido pelo Mmo Tribunal "a quo".

H) Porém, tal pedido não foi atendido em 1.^o Instância e daí a interposição do presente recurso.

I) A douta decisão recorrida aplicou indevidamente o referido art.^o 3.^o do Dec. -Lei n.^o 199/90 o qual é de molde a violar o disposto no art.^o 20.^o, n.^o 1 da CRP conjugado com o princípio da proporcionalidade, previsto no art.^o 18.^o, n.^o 2, da nossa Lei fundamental.

A recorrente termina pedindo a revogação da decisão recorrida.

O Meritíssimo Juiz reformou o despacho recorrido no tocante ao valor deste incidente, atendendo a pretensão da recorrente, nessa parte.

A Fazenda Pública apresentou contra-alegações.

- Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu duto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento porque, em suma,
- a recorrente foi notificada para pagamento das custas referidas;
- com esta notificação tomou conhecimento do montante das custas em dívida referentes à 1.^a e 2.^a instância;

- a recorrente pagou as custas referidas;

- efectuado o pagamento deixou de ser possível a reclamação face ao disposto no art. 27.^o, n.^o 1, da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e do art. 138.^o n.^o 3, alínea a), do Decreto-Lei n.^o 44329, de 8-5-68;

- por isso, o pedido é extemporâneo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A recorrente foi notificada por este Supremo Tribunal Administrativo da totalidade da conta de custas devidas por este processo de oposição à execução, conta essa que englobava as custas devidas na 1.^a e 2.^a instâncias e não reclamou dela, pagando a totalidade da dívida.

Com bem nota a Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta, quer por força do preceituado no art. 27.^o, § 1.^o da Tabela de Custas aprovada pelo Decreto-Lei n.^o 42150, de 12-2-59, quer de harmonia com o preceituado no art. 138.^o, n.^o 3, alínea a), do Código das Custas judiciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.^o 44329, de 8/5/62 (em vigor, ao tempo da contagem e pagamento das custas, para os tribunais tributários de 1.^a e 2.^a instâncias e aplicável por força do preceituado no art. 2.^o do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.^o 449/71, de 26 de Outubro), a reclamação da conta nunca poderia ser efectuada pelos interessados, após o pagamento das custas em dívida.

Assim, como bem se decidiu na decisão recorrida, não pode ser atendida a reclamação da conta referida, que o pedido de restituição formulado pela recorrente consubstancia, pelo que fica prejudicado o conhecimento do mérito da pretensão da recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, e em confirmar a decisão recorrida.

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

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Execução fiscal. Responsabilidade subsidiária. Reversão da execução. Aplicação da lei no tempo. Não retroactividade do art. 13.º do Código de Processo Tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A norma do art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154191 deve ser interpretada como determinando a aplicação imediata aos processos pendentes das normas processuais contidas no C.P.T., mas não das normas deste diploma que tenham natureza substantiva.*
- 2 — *São normas de natureza substantiva as que fixam os pressupostos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários.*
- 3 — *Por isso, o regime de responsabilidade subsidiária de administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada previsto no art. 13.º do C.P.T. não é aplicável à determinação da responsabilidade por dívidas de I.V.A. geradas no ano de 1986.*

Recurso: 22.464; Recorrente: Francisco de Assis Brás de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

FRANCISCO ASSIS BRÁS DE OLIVEIRA, residente em Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal em que é executada originária RIGOR - SOCIEDADE DE INFORMAÇÃO E CULTURA, SA, por dívida de IVA., referente ao ano de 1986, que contra si reverteu.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou improcedente a oposição.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. O art. 13º do CPT, entendido à luz do DL 68/87 de 9 de Fevereiro, deve ser aplicado aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, em tudo que não for contrariado pela lei que o aprovou (DL 154/91, de 23 de Abril, artº 2º) ;

2. A dívida de IVA de 1986 da "RIGOR-Sociedade de Informação e Cultura, SA, revertida para o recorrente, deve, assim, ser aplicado o art 13º do CPT;

3. E consequentemente, deve ser considerada procedente, por provada, a oposição deduzida pelo recorrente no Proc. n.º 29/95, do 4º Juízo, 1ª Secção do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou afirmando, em suma que

- O recorrente limita o seu recurso à por si alegada aplicação do artigo 13º do CPT à dívida em causa, referente ao ano de 1986;

- O artigo 13º do CPT é uma norma material destinada a regular as relações intersubjectivas das pessoas, instituindo um direito subjecti-

vo a favor da entidade credora e uma obrigação correspondente da parte do devedor;

- Assim, e como bem referiu o digno Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer; "... o regime decorrente do D.L. no 68/87, de 9 de Fevereiro; bem como, posteriormente, do artº 13º do CPT quanto à responsabilidade dos gerentes, não é de aplicação retroactiva, dada a natureza substantiva das respectivas normas e ausência de atribuição de eficácia retroactiva às mesmas pelo legislador".

- Assim, a sentença recorrida não merece qualquer censura devida do recurso ser considerado improcedente.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no se do de dever ser negado provimento ao recurso; pelas seguintes razões:

Como vindo sendo jurisprudência pacífica deste mais Alto Tribunal (apenas há o acórdão de 29.1.92 proferido no recurso n.º 12.125, in Bol. 413/351 em sentido contrário), o regime decorrente do D.L. n.º 68/87 de 9 de Fevereiro, bem como, posteriormente, do art 13º do C.P.T. quanto à responsabilidade dos gerentes, não é de aplicação retroactiva, dada a natureza substantiva das respectivas normas e ausência de atribuição de eficácia retroactiva às mesmas pelo legislador (vide, por todos os Acs. de 11. 1. 95, proferido no recurso n.º 18.603; in Apêndice ao D.R. de 31.7.97, pág. 119; de 2.3.95, proferido no recurso 14.930, in Apêndice ao D.R. de 31.7.97, pág. 546; de 31.10.95, proferido no recurso n.º 19.228 e de 8.11.95, proferido no recurso n.º 19.231).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir

3 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) A Fazenda Nacional instaurou, em 1988, a execução fiscal n.º 3101/88, e apensos, actualmente a correr termos na 5ª SAEFL, contra a sociedade Rigor - Sociedade de Informação e Cultura, SA., para cobrança de dívidas de IVA de 1986 (Conhecimento n.º 933 Esc. 1.796.542\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 29/6/88), de 1986 (Conhecimento n.º 967 - Esc.1.388.610\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 1/7/88), de 1986 (Conhecimento n.º 986 - Esc. 1.423.384\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 4/7/88), de 1987 (Conhecimento-nº 570 - Esc. 1.417.151\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 27/7/88), de 1987 (Conhecimento n.º 588 -Esc. 1.571.009\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 29/7/88) e de 1987 (Conhecimento n.º 665 - Esc. 1.711.379\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 3/8/88), quantias a que acrescem os respectivos juros de mora (cfr. certidões de relaxe a fls. 25 a 29).

B) Face ao teor de auto de diligência para penhora de bens da executada originária informando que esta já não possui bens penhoráveis, e informação da respectiva falência, foi, por despacho de 29/8/94, ordenada a reversão contra, entre outros, o ora oponente (fls. 30).

C) O oponente presidiu ao conselho de administração da Rigor - Sociedade de Informação e Cultura, SA, desde a constituição desta até 22/1/88, data em que foi declarada a respectiva falência.

D) A Rigor, SARL, em requerimento de 4/5/83, dirigido ao Sr. Secretário de Estado Adjunto do Primeiro-Ministro para os Assuntos da Comunicação Social, cuja cópia consta a fls. 6 a 8, requereu que o Governo manifestasse à Parempresa haver o maior interesse em que lhe fossem concedidos benefícios financeiros (bonificações de taxas

de juro) dada a situação crítica da empresa e para que esta pudesse recuperar financeiramente no prazo de 15 anos.

E) A Rigor, S.A.R.L., em carta de 11/11/86, dirigido ao BFB, cuja cópia consta a fls. 9 a 11, requereu, além do mais, que esta entidade adiasse por 180 dias qualquer acção a intentar contra ela, mantendo a dívida com a sucessiva incorporação nela dos juros, de 7.5% ao ano.

F) A Rigor, S.A.R.L., em requerimento dirigido ao Sr. Ministro do Trabalho e Segurança Social, cuja cópia consta a fls. 12.e 13, invocou as dificuldades várias que o jornal vinha sofrendo.

G) Por carta de 19/5/80 (fls. 14 e 15) o Secretário de Estado da Comunicação Social, enviada ao BPSM solicitou que esta entidade, como banco *leader* do grupo que vinha concedendo crédito à Rigor, S.A, encontrasse solução de financiamento intercalar a enquadrar numa política de apoio à iniciativa privada.

h) Dá-se por reproduzido o teor dos de fls.16 a 24.

I) Desde o início da laboração que a executada vinha tendo dificuldades económicas pois o projecto da empresa (a publicação do jornal O Dia) assentou na expectativa de determinadas promessas por parte de entidades bancárias e governamentais serem cumpridas.

J) A partir de 1982 a crise agravou-se e a administração porque continuou na expectativa do cumprimento dessas promessas, foi tentando equilibrar a empresa, pagando os salários ao pessoal e os fornecimentos de matéria-prima e deixando para trás os pagamentos à segurança social e dos impostos.

K) A administração, no sentido de viabilizar o projecto efectuou contactos no âmbito do chamado acordo de estratégia de distribuição diária, estabelecidos com a Empresa Pública Notícias Capital (EPNC) no sentido de em vez de a DIG (associada da Rigor, SA) e a EPNC fazerem ambas a distribuição dos respectivos jornais, ser apenas a DIG a fazer essa distribuição, viabilizando esta e diminuindo os custos daquela.

4 - Nos termos do art. 684.º, n.º 2 do C.P.C., se o recorrente não restringir o recurso, no requerimento de interposição, ele abrange, em princípio, tudo o que na parte dispositiva da sentença for desfavorável ao recorrente.

Porém, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, *«nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa ai tacitamente, o objecto inicial do recurso.»*

Por força do n.º 4 do mesmo artigo, *«os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do [...] jurisdicionais é delimitado, em princípio, pelas conclusões das alegações de recurso.»*

Para além destas, o Tribunal só pode conhecer questões que sejam de conhecimento oficioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido, nos casos previstos no art. 684.º-A do C.P.C..

A única questão que vem colocada nas conclusões das alegações do recurso é a da aplicação retroactiva do art. 13.º do C.P.T..

Por isso, não tendo a recorrida utilizado a faculdade prevista naquele art. 684.º-A, e não se vendo qualquer outra questão de conhecimento oficioso, será apenas sobre aquela questão que o Supremo Tribunal Administrativo se poderá debruçar.

5 - O artigo 2º, n.º 1; do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, estabelece que o C.P.T. se aplica *«aos processos pendentes em tudo quanto não for contrariado pelo presente decreto-lei.»*

Esta é uma norma especial de direito transitório, visando especificamente regular a entrada em vigor do C.P.T. e, por isso, terá de ser à

face dela que se tem de apreciar a questão que é objecto do recurso, da aplicação do regime de responsabilidade subsidiária previsto no art. 13.º deste Código a dívidas geradas no ano de 1986. ⁽¹⁾

Numa primeira análise, poderia concluir-se do teor literal desta norma que o regime do C.P.T. sobre a reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, previsto neste art. 13.º, seria aplicável ao caso dos autos.

Com efeito, nesta norma refere-se que o Código de Processo Tributário é aplicável aos processos pendentes, em tudo o que não for contrariado nesse mesmo diploma, e nele não se faz qualquer alusão a esta matéria nem se estabelece qualquer distinção entre as normas de natureza substantiva e as de natureza processual contidas no Código.

Por outro lado, embora em regra as leis só disponham para o futuro (art. 12.º, n.º 1, do Código Civil), o legislador pode, em princípio, atribuir-lhes carácter retroactivo, como se prevê na mesma norma.

Para além disso, se naquele art. 2.º, n.º 1, se prevê que o novo Código é aplicável aos processos pendentes, por maioria de razão deveria ser aplicável aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

Porém, deverá entender-se que essa aplicação imediata da nova Lei não é possível em relação a normas de carácter substantivo.

Por um lado, a própria letra do art. 2.º, n.º 1, ao referir-se a «*processos pendentes*» (e não relações pendentes) pode considerar-se indiciador de que o que nela se pretende estatuir se refere apenas a normas processuais e não às relações jurídicas tributárias.

Por outro lado, embora ao tempo em que foi publicado o C.P.T. não existisse qualquer norma constitucional expressa que proibisse a atribuição de retroactividade às normas substantivas tributárias ⁽²⁾ existiam condicionamentos legais nessa matéria, desde logo, a nível do órgão com competência para legislar nesse domínio.

Na verdade, cabia à Assembleia da República legislar sobre o sistema fiscal e garantias dos contribuintes - artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea g), da Constituição (na redacção de 1989) - e, por isso, o Governo, para emitir o Decreto-Lei n.º 154/91 que aprovou o C.P.T., necessitava de autorização legislativa - art. 201.º, n.º 1, alínea a), da C.R.P. (na mesma redacção).

E, com efeito, o Governo utilizou para emitir aquele diploma uma autorização legislativa, concedida pela Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto.

Por esse motivo, a actuação legislativa do Governo estava sujeita aos limites traçados por aquela Lei - n.º 2 do artigo 115.º da Constituição (na redacção de 1989).

Naquela Lei n.º 37/90 prevê-se a possibilidade de o Governo emitir normas de carácter substantivo, mas a interpretação natural desta autorização, à luz do referido princípio geral de direito consubstanciado no n.º 1 do artigo 12.º do Código Civil, será o de lhes poder conferir apenas efeitos *para o futuro*.

Por isso, deve entender-se que tal autorização não comporta a possibilidade de conferir natureza retroactiva a normas substantivas.

⁽¹⁾ No próprio C.P.T. contém-se uma norma geral sobre a aplicação das leis no tempo - o art. 3.º - que, não será aplicável à aplicação no tempo deste mesmo Código, em face da existência da norma especial de direito transitório contida no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91.

⁽²⁾ Com a revisão de 1997 passou a existir uma norma expressa proibindo a imposição de impostos com carácter retroactivo: art. 103.º, n.º 2, da C.R.P.

Consequentemente, se o Governo tivesse legislado neste sentido, as normas emitidas seriam organicamente inconstitucionais.

Assim, a referida norma do artigo 2º, n.º 1, interpretada em conformidade com as normas referidas, deverá entender-se como determinando apenas a aplicabilidade imediata aos processos pendentes das normas de natureza processual.

É com este alcance que o Supremo Tribunal Administrativo, embora com fundamentos não totalmente coincidentes, tem vindo a entender quase pacificamente, que aquele art. 2º, n.º 1, se reporta apenas a normas de carácter processual. (3)

As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

Por isso, no caso dos autos, tendo ocorrido na vigência do C.P.C.I. os períodos de constituição & as dívidas, é aquele diploma e não o C.P.T. o aplicável para regular os requisitos da reversão contra os responsáveis subsidiários.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator)— *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

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

(3) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 15-11-95, proferido no recurso n.º 19454, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2687;

- de 13-12-95, proferido no recurso n.º 19799, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2987;

- de 20-12-95, proferido no recurso n.º 16202, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 3017;

- de 28-2-96, proferido no recurso n.º 2015

- de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20201

- de 7-5-97, proferido no recurso n.º 20055; e 11-2-98, proferido no recurso n.º 21383.

Em sentido contrário, apenas foi proferido o acórdão de 29-1-92, no recurso n.º 12125, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 413, página 351, e em *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-93, página 73.

espécie de prova para a existência do j factu ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso: 22.524 Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Malhas Alteza, Lda; Relator: Exm^o Cons^o Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFp, junto do Tribunal Tributário de 2^a Instância, recorre do acórdão que neste negou provimento ao recurso que havia sido interposto da sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRC de 1991, no montante de 1.282.661\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A impugnante fez constar da sua escrituração documentos emitidos por sociedade que havia cessado a sua actividade muito antes da data da referida emissão.

b) Não se fez nos autos a prova da veracidade dos documentos, nem a justificação do seu aparecimento.

c) Estes, em face dos factos apurados, têm, necessariamente, de considerar-se como forjados e falsos.

d) Este facto destrói a presunção legal de veracidade da escrita da impugnante.

e) É inverte o ónus da prova.

f) O acórdão recorrido, ao decidir de modo contrário fez, pois, errada interpretação dos factos e incorrecta interpretação e aplicação da lei, violando o disposto no art^o 144^o 1 do CPT.

g) A liquidação adicional de IRC não sofre de qualquer irregularidade ou ilegalidade, pelo que deve ser mantida.

h) Deve revogar-se o acórdão recorrido.

A impugnante não apresentou alegações.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que nas conclusões do presente recurso vem questionada a interpretação factual que o acórdão recorrido fez estando este Tribunal, que só conhece de direito, na situação dos autos, impedido de reapreciar a matéria de facto tal como vem questionada.

2. O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1) A impugnante exerce a actividade principal de confecção de artigos de vestuário em malha.

2) Na sequência dos pedidos de reembolso de IVA, a que se reportam os officios n^{os} 11.027A, 12397 A e 62.251, de 90-10-30, 91-10-30 e 93-06-15, foi, a impugnante, sujeita a visita de fiscalização, por parte do SFT de Braga.

3) Com referência ao exame à escrita mencionado na alínea que antecede foi elaborado o relatório que constitui o doc. De fls. 5 a 7, o qual, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

4) Com referência ao exercício de 1991, e por se ter entendido, nomeadamente, que as operações comerciais, tituladas pela factura n^o 592, de 91-04-26, eram fictícias em virtude de, no dizer do dito relatório, «... o fornecedor não constar do registo informático - Trileben - Empresa Têxtil L.da.», foi elaborado o mapa de apuramento Mod. - DC - 22 (cfr. Doc. de fls. 25 a 26 v^o, para o qual se remete.).

5) Na sequência da elaboração do mapa de apuramento a que se faz menção em 4) foi efectuada a liquidação adicional de IRC que ora se impugna.

6) A impugnante foi notificada para efectuar o pagamento do imposto resultante da liquidação em causa, até 94-05-23.

3. A sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância declarou a nulidade do acto tributário por entender que o mesmo não se encontrava fundamentado.

O acórdão recorrido depois de afirmar que o acto tributário se encontrava fundamentado acrescentou que a impugnante goza a seu favor da presunção de veracidade da sua escrita, nos termos do artº 78º do CPT, pelo que a circunstância de a indicada fornecedora não constar dos registos informáticos da AF, designadamente para efeitos de IVA, não implica que a impugnante não tenha com ela efectuado a transacção comercial a que se reporta a factura em causa. Ainda para o referido acórdão a existência de uma informação da Repartição de Finanças de Guimarães atestando que a Trileben deixou de exercer a sua actividade, em 24-12-85, não teria a virtualidade de demonstrar que a venda da factura não se havia efectuado cabendo à FP fazer a prova de que a transacção comercial a que se reporta tal factura não se efectivou.

Contra o assim decidido insurge-se a FP sustentando, em síntese, que a impugnante fez constar da sua escrituração documentos emitidos por sociedade que havia cessado a sua actividade muito antes da data da referida emissão, que não se fez, nos autos a prova da veracidade dos documentos, nem a justificação do seu aparecimento pelo que, em face dos factos apurados, têm, necessariamente, de considerar-se como forjados e falsos.

Acrescenta que este facto destrói a presunção legal de veracidade da escrita da impugnante pelo que o acórdão recorrido, ao decidir de modo contrário fez errada interpretação dos factos e incorrecta interpretação e aplicação da lei, violando o disposto no artº 144º 1 do CPT.

A matéria factual fixada no acórdão recorrido bem como os juízos de facto com aquela relacionados incluem-se nos poderes de cognição da matéria de facto que estão fora dos poderes de cognição do STA (artº 21º 4 do ETAF).

Nos termos deste preceito legal 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 a 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".

Na situação dos autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que nos resta concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

É entendimento corrente que à matéria de facto pertencem quer os factos provados, quer as ilações deles extraídas, quer, ainda, os juízos de 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 matéria de facto) (RLJ ano 120º p. 219).

Importa, ainda, distinguir nesses “juízos de facto (juízos de valor sobre 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”.

O acórdão recorrido afirma que a circunstância de a indicada fornecedora não constar dos registos informáticos da AF, designadamente para efeitos de IVA, não implica que a impugnante não tenha com ela efectuado a transacção comercial a que se reporta a factura em causa.

Acrescentou, ainda, que a existência de uma informação da Repartição de Finanças de Guimarães atestando que a Trileben deixou de exercer a sua actividade, em 24-12-85, não tinha a virtualidade de demonstrar que a venda da factura não se havia efectuado.

Para fixar estes juízos de facto não há que interpretar exclusivamente certa norma legal ou fazer apreciações de carácter exclusivamente jurídico já que o seu apuramento fundamentou-se, apenas, em regras da experiência comum perante as circunstâncias do caso concreto.

Assim sendo, entende-se que não pode a matéria factual fixada pelo acórdão recorrido ser reapreciada por este Tribunal pelo que improcedem as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *António Pimpão* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa* — *M.P. Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Contribuição industrial. Poderes de cognição do STA. Interpretação de acto administrativo. Matéria de facto. Aproveitamento do acto. Preterição de formalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A apreciação de ilações extraídas pela instância recorrida de regras de experiência, baseadas no teor verbal de relatório adoptado pelo acto impugnado, logo do domínio da matéria de facto, não se inscreve nos poderes de cognição desta 2ª Secção do STA em processo inicialmente julgados nos TT 1ª instância.*
- 2 — *Independentemente da irrelevância da fundamentação de acto praticado no exercício de poderes vinculados (“princípio do aproveitamento do acto administrativo”), sempre inquinaria a validade daquele a preteri-*

ção de um despacho autorizante, exigido por lei para a sua prática.

Recurso: 22.555; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: EUROFATO — INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES L^{DA}.; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2^a Secção do Supremo tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que, dando provimento ao recurso interposto pela Ite Eurofato — Indústria de Confeccções, L^{da} da sentença da 1^a instância, anulou a liquidação adicional da contribuição industrial, grupo A, e imposto extraordinário sobre lucros, referentes ao exercício de 1987, que aquela impugnara, veio o Representante da F^oP^a recorrer, concluindo a sustentar que:

- A AF, ao fixar o lucro tributável da Ite do exercício de 1987 não presumiu o seu valor, antes o fez com base na confissão da Ite, através dos mapas exibidos pelo seu gerente, que não são meros documentos particulares, mas documentos comprovativos da irregularidade e falsidade da contabilidade da contribuinte, que confirmou a sua fidedignidade;
- na medida em que tais mapas apontavam para desvios maiores do que os quantificados pelos SFT tinham de ser tomados em consideração;
- a confissão da fidedignidade de tais mapas corresponde à confissão das irregularidades e falsidade da escrita, o que só por si fundaria o recurso a presunções e índices, sem mais.

O acórdão recorrido teria errado na interpretação dos factos e dos arts. 22^o a 49^o do CCI e n^o 3 do art. 1^o do DL 256-A/77.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmo. Magistrado do M^o P^o é de parecer que o recurso não merece provimento, uma vez que o tribunal recorrido deu como provado que a AF não conseguiu apurar o valor real das vendas através da contabilidade da empresa e que, por isso, recorreu a coeficientes técnicos de consumo, assim presumindo daquele valor.

Cumpra apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1 - O objecto social da impugnante é a produção e comercialização de vestuário em série para homem.

2 - No ano de 1987 dedicava-se ao fabrico e comercialização de casacos e de calças, identificados no mercado nacional sob a marca de Charles Guy, vindo estas últimas a serem produzidas com carácter de regularidade, em regime de subcontratação exclusivamente de mão-de-obra, pela firma Montanha, e ocasionalmente alguns casacos e calças dados a confeccionar no mesmo regime a outras empresas.

3 - Por despacho do chefe do Núcleo de Fiscalização de Empresas da DDF de Coimbra de 27/2/92 foi determinado o exame à escrita da impugnante, abrangendo os exercícios de 1987 e 1988, sendo, quanto ao ano de 1987, com base no despacho do SEAF de 14/10/91 que mandou aprofundar exame anteriormente efectuado com vista a comprovação ou não de motivos para presunção de valores.

4 - Nos exercícios em causa a impugnante estava colectada em contribuição industrial, grupo A.

5 - Na sequência do exame efectuado à escrita da impugnante foi elaborado o relatório que constitui fls. 35 a 37 destes autos.

6 - Tal relatório mereceu o seguinte parecer do chefe do NFE da DDF de Coimbra: "Embora a contabilidade do contribuinte evidencie falta de rigor na sua execução, comprovado pelos erros técnicos, lacunas e omissões descritas no presente relatório, foi, contudo, possível apu-

rar através dos elementos de contabilísticos e demais documentos de suportes - mapas de produção - as quantidades e valores omitidos à escrita e que influenciaram negativamente os valores declarados para efeitos fiscais, pelo que somos de parecer que será de manter a tributação dos exercícios de 1987 e 1988 pelas regras do grupo A, com as correcções ao resultado fiscal propostas, nos montantes de 32.082.574\$00 em 1987 e 5.487.536\$00 em 1988".

7 - O referido parecer teve a concordância do DDF de Coimbra, conforme despacho deste de 30/6/92 (v. fls. 37 dos autos).

8 - Do citado relatório consta designadamente que:

a) - A impugnante dispõe de contabilidade regularmente organizada.

b) Os artigos comercializados pela impugnante resultam essencialmente da sua produção de casacos e da produção de calças por parte da firma Montanha.

c) É impraticável o controlo de produção através do consumo de tecido pelo que resta assim o recurso ao consumo das ombreiras quanto aos casacos e fechos e cursores quanto às calças.

d) É tecnicamente impossível apurar com exactidão, através de amostragens, o consumo médio unitário real dos fechos, face à enorme diversidade de modelos de calças e aos seus variados tamanhos.

e) Tomando por base o consumo unitário médio dos fechos indicada pela impugnante (25 cm), concluiu-se que a produção contabilizada de calças se aproxima da produção obtida através daquele coeficiente técnico, embora seja inferior, é superior à contabilizada.

f) Quanto aos casacos a produção determinada pelo consumo de ombreiras é superior à contabilizada.

g) Na fase final da vista o sócio gerente da impugnante apresentou, quando confrontado com as conclusões a que se chegara, dois mapas (v. fls. 384 e 385) que detinha em seu poder que, segundo declarações suas (v. fls. 386), traduziriam a produção real da impugnante nos anos de 1986 a 1989, os quais tinham como objecto a informação à gerência.

h) Comparados tais mapas com os valores anteriormente constata-se que, para o ano de 1987, as omissões as vendas são mais elevadas que as que foram identificados, e que, quanto ao ano de 1988, a produção contabilizada é superior, quer nas calças quer nos casacos, à constante desses mapas.

i) "Os mapas de produção fornecidos na parte final da visita, reputados de fidedignos pela empresa, conformam os métodos utilizados e os valores encontrados, motivo pelo qual não vemos motivo para a sua não aceitação" (v. fls. 70 dos autos).

j) Foi com base nesses mapas que se apuraram para o exercício de 1987 as omissões às vendas e se corrigiu a matéria colectável da contribuição industrial, em obediência às disposições dos artºs 22º a 49º do Cód. Cont. Industrial (v. fls. 72).

9 - A impugnante foi notificada em 27/7/92, através do ofício 3145 da RF de Oliveira do Hospital, de que o lucro tributável declarado de 23.878.406\$00, referente ao exercício do ano de 1987, fora corrigido para o montante de 55.960.980\$00, em resultado do exame à escrita levado a efeito pelos SFT, conforme mapa mod. 27-G anexo e relatório que lhe deu origem, não sendo o valor das correcções passível de recurso hierárquico, nos termos do artº 138º do CCI.

10 - Mais sendo notificada para no prazo de quinze dias proceder ao pagamento da contribuição industrial, imposto extraordinário sobre lucros e respectivos juros compensatórios, liquidados adicionalmente,

no montante global de 23.754.727\$99, sob pena de, não o fazendo, se proceder ao seu débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

11 - Não tendo a impugnante procedido ao pagamento da importância devida foi o respectivo débito ao Tesoureiro efectuado em 31/8/92, conforme conhecimento 43/87.

O Rte vem, em primeira linha, sustentar que a AF, ao fixar o lucro tributável da lte não presumiu o seu valor, pois aquela fê-lo com base em confissão da própria, através dos mapas (fls. 384/385), apresentados pelo próprio gerente da lte, que eram elementos relevantes para mostrar as irregularidades da escrita, susceptíveis de conduzir à correcção que baseou a impugnada fixação.

Invocação que serve a sua pretensão de que não houve ilegalidade na fixação do lucro corrigido dentro das regras do grupo A (arts. 22º a 49º do CCI), porquanto o processo usado administrativamente não extravazou do exame à escrita da lte, não incluindo o uso de métodos indiciários ou de presunções, somente admissíveis, no caso de contribuintes daquele grupo, perante a verificação das hipóteses legais dos arts. 54º/1º e 114º/§ único, e com observância das formalidades prescritas no § 4º daquele art. 54º e § único do art. 114º.

O campo é da interpretação do acto da Administração, o que coloca o problema do conteúdo da decisão recorrida que àquela interpretação se refere, suposto que o que dele concerne a matéria de facto não é cognoscível por este tribunal tributário de 1ª instância, de acordo com o art. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPCivil, tendo o tribunal de acatar a respectiva pronúncia firmada na instância recorrida, nos termos do art. 729º/2 do CPC.

Recorde-se, que na matéria, a jurisprudência deste tribunal se tem pronunciado (por todos, o Ac. do Pleno da 1ª Secção do STA, de 24-11-88, em AD 331/977) no sentido de que a interpretação apoiada no alcance do teor verbal do acto, bem como nas circunstâncias que rodearam a sua prática, integram matéria de facto, enquanto que um outro elemento interpretativo, o tipo legal de facto, convocável quando os demais "não são passíveis de um resultado interpretativo unívoco", interessa a matéria de direito.

Ora, o acórdão recorrido chegou à conclusão de que "a AF para fixar o lucro tributável da impugnante no exercício em causa recorreu a elementos que não constavam da sua contabilidade, presumindo o seu valor" através da análise do relatório referido nos itens 6, 7 e 8 do probatório, que baseou a fixação impugnada, o qual descreve o uso de um "coeficiente técnico - o consumo médio dos fechos indicado pela impugnante" e os "mapas de produção fomicidos".

Extraiu, pois, uma ilação de puras regras de lógica formal ou máximas de experiência, baseada no teor verbal do referido relatório adoptado pelo acto impugnado, dentro do domínio da matéria de facto, insindicável, portanto, por este tribunal, como se adiantou, tendo este de acatar o assim decidido, contrariamente ao pretendido pelo Rte.

Que nada opôs, por seu lado, à noção jurídica de presunções, tirada pelo acórdão recorrido do art. 349º do CCivil, e com a qual encetou o seu discurso.

O Rte, ainda vem, subsidiariamente, alegar que as irregularidades e falsidades da escrita fundamentariam, sem mais, o recurso a presunções e índices.

O que convoca a aplicação do "princípio do aproveitamento do acto administrativo que permite ter por irrelevante a fundamentação concreta em que se baseou o acto praticado no exercício de poderes vinculados, quando os efeitos jurídicos por ele produzidos correspondam

à decisão que se impunha em face dos pressupostos existentes”, trata-se em jurisprudência (cf. Ac. da 1ª Sec. do STA, de 21.1.86, em AD 293/560, de que se citou parte do sumário).

Simplemente, o princípio não pode valer no caso presente porque o uso daqueles meios só é permitido relativamente à fixação do lucro tributável dos contribuintes dos grupos B e C (art. 66º do CCI), exigindo a lei, para que se aplique aos contribuintes do grupo A, além dos pressupostos enunciados em alternativa no art. 54º, § 1º, e quando não se verifique falta de escrita, o processamento do § 4º do preceito, que alude a “despacho nesse sentido (da mudança de tributação do grupo A para o grupo B) proferido pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais sobre proposta fundamentada do director-geral das Contribuições e Impostos”, o qual não ocorreu no caso em apreço.

Assim, a preterição do referido despacho autorizante da mudança do sistema de tributação, desse acto preparatório da fixação do lucro tributável e prejudicial da decisão conclusiva, sempre inquinaria a validade desta, independentemente do irreleva da sua fundamentação face à existência dos pressupostos legais substanciais do acto.

Dai, que não acolha a pretensão do Rte.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Prescrição das obrigações tributárias. Art. 34 do CPT. Interrupção e cessação dos efeitos interruptivos. Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As obrigações tributárias prescrevem no prazo de 10 anos contados, salvo regime especial, desde o início do ano seguinte àquele em que se tiver verificado o facto tributário.*
- II — A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação ou a instauração da execução têm a virtualidade de interromper o decurso do referido prazo.*
- III — Cessam porém os efeitos referidos em II se o respectivo processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, somando-se, neste caso, ao período de tempo decorrido até à instauração do processo o tempo decorrido depois da verificação do facto que determinou a cessação daquele efeito.*
- IV — A fixação temporal deste integra matéria de facto que compete aos Tribunais de instância fixar.*

Recurso: 22.635; Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Joaquim Mendes Cruz Serrano e F. Pública; Relator: Exm^o Cons^o Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ex.mo Representante do Ministério Público junto do 2^o Juízo, 1^a Secção, do TT de 1^a Instância de Lisboa, inconformado com a aliás doutra sentença de fls. 38 e 39, que julgou prescrita a dívida exequenda e, em consequência, extinta a execução contra o oponente Joaquim Mendes Cruz Serrano, nos autos convenientemente identificado, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal, circunscrito à matéria de direito, nos termos do art. 167 do CPT.

Apresentou tempestivamente as suas doudas alegações - art. 356^on.º 1 do CPT -, formulando as seguintes conclusões:

1^ª) *A instauração da execução contra o responsável principal ope-
rou a interrupção da prescrição quanto (ao) revertido (oponente),
chamado à execução na sua qualidade de responsável subsidiário,
independentemente de citação ou notificação deste, feita no momento
de instauração da execução;*

2^ª) *Como tal, não se mostra prescrito o crédito exequendo quanto
ao responsável subsidiário.*

Conclui pedindo a revogação do decidido face à matéria de facto fixada e de harmonia com o entendimento que o Tribunal Constitucional sufragou, entre outros, no acórdão n.º 363/92, in DR II Série, de 08-04-93, que, transcrevendo, elegeu como motivação do seu recurso, reconhecendo embora ter este aresto sido proferido no âmbito do agora revogado Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Na sucinta motivação apresentada afirma, além do mais, que apesar de o decidido na sindicada sentença estar conforme com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, cfr. acórdão do Pleno de 10-04-91, cujo sumário transcreve, e de lhe não repugnar entender de igual forma, invoca, como razão de ser do seu recurso, expressamente, o "intuito de proporcionar maior reflexão jurisprudencial sobre o tema...".

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

a) *- O oponente vem atacar a execução n.º 855/81, originariamente movida a «Baptista Marques e Serrano, Lda», hoje tramitada na 1^a Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais de Lisboa, destinada à cobrança da dívida de 632.198\$00, respeitante a contribuições para o Centro Regional de Segurança Social de Beja, relativas ao período de Junho de 1981 a Novembro de 1982 - documentos de fls. 9 e 10;*

b) *- Essa execução foi instaurada em 2 de Março de 1981 - documento de fls. 7;*

c) *- O oponente só veio a ser citado em 10 de Janeiro de 1997 - documento de fls. 17 verso;*

d) *- O despacho de reversão data de 9 de Março de 1989 - documento de fls. 16.*

Com base nesta factualidade e atentando no disposto nos arts. 14^o do DL 103/80, de 9 de Maio, que fixa em 10 anos o prazo de prescrição das contribuições e juros de mora devidos à Segurança Social, e 34^on.º 2 e 3 do CPT, que estabelece as regras de contagem e suspensão do referido prazo, considerando-se que à data "... do despacho de reversão tinham decorrido mais de 8 anos do prazo prescricional." e

que "... o chamamento do ora oponente à execução apenas se deu uns 8 anos depois do despacho de reversão... ",

Concluiu-se que, "... à data da citação já havia decorrido a totalidade do prazo prescricional." e que " nesse atraso nenhuma culpa teve o oponente...".

Decidindo-se, em consequência, estar prescrita a dívida exequenda, prejudicado o conhecimento da também arguida ilegitimidade para a execução e extinta esta quanto ao oponente.

É contra o assim decidido e nos referidos termos que se insurge o Ex.mo Magistrado Recorrente, pugnando por decisão que julgue não verificada a decretada prescrição.

É sabido que as decisões judiciais podem ser impugnadas através dos recursos - art. 676º do CPC - e que estes visam, exclusivamente, a alteração do decidido com fundamento em erro, quer na apreciação ou fixação da prova, quando envolvam apreciação e conhecimento desta matéria, quer na aplicação e ou interpretação do direito aplicável à situação ajuizada.

O nosso ordenamento jurídico não consagra, porém, qualquer tipo de recurso com o objectivo ou finalidade apontada pelo Ilustre Recorrente "... proporcionar maior reflexão sobre o tema...".

Aos Tribunais compete "apenas", constitucionalmente - cfr. arts. 205º e segts. da CR -, administrar a justiça em nome do povo, dirimindo conflitos públicos ou privados, incumbindo-lhes também, no exercício desse poder de soberania, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e reprimir a violação da legalidade democrática.

E ao Ministério Público compete também, por imposição constitucional, além do mais, defender a legalidade democrática e os interesses que a lei determinar - cfr. arts. 212º da CR -.

É certo que por vezes a lei fixa, impondo ao Ministério Público, o dever de recorrer das decisões judiciais mesmo quando com elas porventura esteja de acordo.

Subjazem, nestas situações, interesses de ordem pública inequivocamente reconhecidos por lei e que, para sua salvaguarda ou garantia jurisdicional, se reconhece como necessária a reapreciação da questão jurídica subjacente por Tribunal de hierarquia superior, mediante a interposição do adequado recurso da primeira decisão judicial pelo órgão do Estado a quem, junto dos Tribunais, a Lei e a Constituição atribuem a representação daquele.

Não é esta, porém, a situação dos presentes autos; isto é, o presente recurso não foi interposto em cumprimento ou obediência a qualquer imposição legal.

O que vem de dizer-se quadra adequadamente, cremos, com o inequívoco acolhimento que o Ex.mo Magistrado do Ministério Público ora Recorrente manifesta, expressamente, quanto à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo - citado acórdão do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário - acerca da controvertida questão - o momento legalmente relevante para operar a suspensão do decurso do prazo de prescrição, mesmo contra os revertidos, é agora, nos termos do invocado artigo 34º do CPT, a data da instauração da execução.

E este entendimento merece, aliás também, expresso acolhimento no invocado acórdão do Tribunal Constitucional, tirado, é certo, durante a vigência do CPCI, que negou provimento ao respectivo recurso, confirmando a decisão recorrida, por conforme à

Constituição, proferida esta última em acórdão do Pleno desta Secção e onde se acolheu aquele entendimento.

Do que vem de expor-se e face à essência ou escopo último das decisões judiciais - o dirimir conflitos de interesses públicos ou privados - e dos recursos delas interpostos - a revogação ou alteração do decidido -, manifesto é que não se adequa a tais finalidades o objectivo perseguido com o presente recurso - proporcionar maior reflexão jurisprudencial sobre o tema -.

É, contudo, possível descortinar na alegação do Ilustre Recorrente a razão de ser da sua discordância com o decidido na sindicada sentença.

E a descortinável discordância é antes apenas quanto ao momento nela apontado como relevante para operar a suspensão da prescrição.

Elegeu-se ali, no discurso fundamentador da sindicada decisão, como tal, a data do despacho que ordena a reversão, por só nesse momento o oponente passar a ser parte processual, ao arrepio do que, de facto, vem entendendo a jurisprudência desta Secção e Pleno e, ao menos no domínio do CPCI, também o Tribunal Constitucional acolheu como insusceptível de ofender ou por em causa qualquer regra ou princípio constitucional.

Tem aqui razão o Ilustre Recorrente.

Com efeito e de harmonia com a invocada e consonante jurisprudência, o que releva, nesta sede, é antes a data da instauração da execução e não, como se considerou na sentença jurisdicionalmente impugnada, o momento ou data da citação dos revertidos.

É disso bem esclarecedora e convincente quer a jurisprudência desta Secção, do Pleno e do Tribunal Constitucional que, por isso, e porque reiterada e pacífica, nos dispensamos de repetir.

Daí que se não vislumbre coerência lógica entre a afirmação jurídica contida na conclusão 1ª e o pedido formulado pelo Ex.mo Magistrado Recorrente na 2ª conclusão formulada.

Naquela sufraga, acolhendo, o referido entendimento jurisprudencial e, nesta, reclama decisão que declare não prescrito o crédito executando e a consequente revogação da sindicada decisão, com base na matéria de facto fixada.

Porém, não explica, demonstra ou evidencia como é, que em face desta matéria de facto, emerge ou resulta o efeito jurídico que reclama.

Efeito que, vingando como haveria de vingar a tese que acolhe na primeira das conclusões formuladas, e fixado em data anterior, bem anterior até - 2 de Março de 1981 -, a data que, segundo o seu entendimento também, teria a virtualidade de suspender o prazo da questionada prescrição, se não vislumbra como juridicamente possível o reclamado efeito, face à não demonstrada, fixada e nem sequer alegada, em sede dos factos materiais da causa, não verificação da condição legalmente estabelecida para a cessação dos efeitos interruptivos.

A sindicada decisão, porventura com fundamentação jurídica não sufragável, declarou prescrita a dívida exequenda, em virtude de terem decorrido mais de oito anos entre a data da instauração da execução contra os devedores originários e a data do despacho que ordenou a reversão contra os ora oponentes e mais cerca de oito anos ainda sobre esta data e a da citação destes.

Não fixa ou estabelece, porém, a impugnada decisão, nem tal invoca ou alega o Ex.mo Magistrado Recorrente, o momento a partir do qual ou quando se verificou o indispensável facto não imputável ao contribuinte, susceptível de, "ope lege" - n.º 3 do art. 34º do CPT, determinar a cessação daquele efeito interruptivo.

E essa tarefa, a da fixação dos factos materiais da causa, está legalmente arredada dos poderes jurisdicionais deste Supremo Tribunal - cfr. art. 21º n.º 4 do ETAF -.

Daí que seja de concluir que, "in casu", a sindicada decisão não possa manter-se, por estribada ou assente em fundamentação jurídica que nos factos apurados e fixados não encontra suporte logicamente conclusivo. Isto é, as premissas fácticas estabelecidas não viabilizam a conclusão extraída.

Para tanto, mesmo na tese da sindicada decisão, tese que como se disse não encontra aceitação pela jurisprudência, importava fixar prévia e inequivocamente a data a partir da qual se verificou o facto que eventualmente determinou a cessação dos efeitos suspensivos da prescrição que desde a data da instauração da execução contra o devedor originário se vinha verificando.

Pelo exposto, acordam em revogar a douta sentença jurisdicionalmente impugnada, dando, nesta medida, parcial provimento ao presente recurso, e, nos termos do disposto nos arts.º 729 n.º 3 e 730 n.º 1 do CPC, ordenar a necessária ampliação da matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Representante da Fazenda Pública. Reforma da conta. Ilegitimidade para intervir em matéria de custas.

Doutrina que dimana da decisão:

O representante da Fazenda Pública carece de legitimidade para pedir a reforma das contas elaboradas em processos tributários.

Recurso: 22.638; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Óscar e Companhia Ldª; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Na sequência de julgamento feito neste Supremo Tribunal Administrativo em recurso jurisdicional interposto em processo de oposição à execução fiscal, por despacho do Excelentíssimo Relator foi ordenada a remessa do processo à 1.ª instância para elaboração da conta e demais termos.

Na Secretaria do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto foi elaborada a conta, englobando as custas devidas na 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal veio requerer a reformulação da conta no sentido de compreender tão-só as custas relativas ao processado na 1.ª instância.

Este requerimento foi indeferido por despacho do Meritíssimo Juiz daquele Tribunal, que entendeu que o referido despacho do Relator tinha transitado em julgado e que a falta de notificação desta decisão deveria ter-se por sanada, por não arguida a respectiva falta.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal Tributário de 1.^a Instância veio então interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *Não há excepção de caso julgado formal do douto despacho de fls. 113 e 114 por ao ser posta em crise a liquidação da conta de fls. é também o próprio despacho que a determinou e que não havia sido notificado à Fazenda Pública que se syndica, não precludindo assim o exercício do direito.*

2. *Os funcionários da secretaria deste Tribunal Tributário pertencem ao quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do n.º 2 do artigo 76.º do ETAF e alínea c) do n.º 2 do artigo 38.º do Decreto-Lei n.º 408/93, de 14/12, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 42/97, de 7/2 e estão sujeitos ao seu estatuto.*

3. *As custas que devem liquidar são única e exclusivamente as que tenham por destino o determinado no artigo 22.º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 449/71, de 26 de Outubro e que sejam objecto deste Regulamento.*

4. *Por extravasar o âmbito da sua competência não conhecem, nem têm que conhecer a lei aplicável em matéria de custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo dado que o cumprimento da lei tanto o é por dever de acção como de omissão.*

5. *Não são, assim, os funcionários do quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos colocados no Tribunal Tributário competentes para liquidar as custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo.*

6. *O acto de liquidação das custas em tal matéria está ferido de NULIDADE por incompetência absoluta de quem o efectuou e é sindicável a todo o tempo - cfr. artigo 134.º n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo.*

7. *A douda decisão recorrida violou os artigos 67T do CPCivil, 76.º n.º 2 do ETAF, 50.º do Código das Custas Judiciais, 6.º n.º 1 e 267.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.*

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Excelentíssima Procuradora Geral Adjunta emitiu doudo parecer no sentido do decidido na decisão recorrida Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 - Liminarmente, importa apreciar a legitimidade da Fazenda Pública para intervir no presente processo em matéria de custas, questão esta que é de conhecimento officioso - art. 494.º, alínea c), do C.P.C..

Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que os representantes da Fazenda Pública não têm legitimidade para intervir nos processos tributários em matéria de custas.

Na verdade, por um lado, a Fazenda Pública não foi condenada no pagamento de custas, de que está isenta - art. 2.º da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e art. 3.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Por outro lado, não lhe cabe intervir processualmente em defesa da legalidade, pois tal tarefa, nos processos judiciais tributários, cabe ao Ministério Público - art. 41.º, n.º 1, do C.P.T..

A representação da Administração Fiscal em tribunal, que é atribuída aos representantes da Fazenda Pública pelo art. 42.º do mesmo Código, reporta-se à sua intervenção como parte nos processos tributários.⁽¹⁾

Por isso, não é ao representante da Fazenda Pública, mas ao representante do Ministério Público que, tanto nas instâncias como no Supremo Tribunal Administrativo, cabe controlar a legalidade das contas elaboradas nos processos tributários e pedir a sua reforma.

Nestas condições, a Fazenda Pública carece de legitimidade para intervir nos processos tributários em matéria de custas.

Termos em que se acorda declarar a recorrente parte ilegítima, e em absolver a recorrida da instância do recurso.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Arguição de nulidades. Conhecimento em 1ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Não obstante a prolação da sentença, deve a 1ª Instância conhecer da arguição de nulidades alegadamente cometidas antes da decisão final.

Recurso n.º 22.643 em que é Recorrente Ministério Público e Recorrido Custódio Miranda Bernardes e de que foi Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Exm.ª Procuradora da República junto do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa recorre da sentença de fls. 43-45 v. em que se julgou a presente oposição, deduzida por Custódio Miranda Bernardes, parcialmente procedente.

A atinente alegação culmina com as seguintes proposições conclusivas:

I - A sentença recorrida baseou-se em elementos que se encontram feridos das nulidades já invocadas.

II - Dos dois fundamentos invocados na oposição, duplicação de colecta e dupla exigência de juros compensatórios, a decisão recorri-

(1) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 21-5-97, proferido no recurso n.º 21305, e de 4-6-97, proferido no recurso n.º 21585.

da conheceu apenas da duplicação de colecta, considerando-a provada, julgando a oposição só parcialmente procedente.

III - Ao não conhecer dos factos invocados, relativos à dupla liquidação dos juros compensatórios, o Tribunal violou o disposto no artigo 660º, 2, do CPC.

IV - Pelo que a sentença enferma da nulidade prevista nos arts. 668º, do CPC, e 144º, 1, do CPT.

V - A qual deve ser declarada, ordenando-se o conhecimento dos factos invocados.

VI - Os quais devem ser apreciados de acordo com o julgamento sobre a duplicação de colecta, considerada provada, porque dela são uma consequência (art. 83º, 1, do CPT).

VII - Ainda que assim se não entendesse, deveria a dupla liquidação de juros compensatórios ser conhecida pelo Tribunal, porque viola os princípios constitucionais da "legalidade tributária", consignado no art. 106º da CRP, e da "protecção da confiança" – art. 286º, 1, b), do CPT.

Posteriormente à interposição deste recurso, foi o Ministério Público notificado de despacho que não conheceu de nulidade por si arguida logo após a prolação da sentença.

Inconformada, a aludida Magistrada recorre, também, de tal decisão, rematando a atinente alegação como segue:

1- A prolação da sentença apenas esgota o poder jurisdicional em relação à questão de fundo – art. 666º, 1, do CPC;

2- As nulidades arguidas reportam-se a formalidades omitidas antes da sentença;

3- Deve, assim, ser ordenado o conhecimento pela Senhora Juíza das nulidades arguidas, a fim de que esta determine o cumprimento daquelas formalidades omitidas.

Em ambos os recursos não houve contra-alegação.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Importa, naturalmente, debruçarmo-nos, desde logo, sobre o recurso do despacho que não conheceu de nulidade alegadamente ocorrida antes da prolação da sentença. Versando ele, portanto, situação a montante da decisão final, a sua eventual procedência prejudicará, para já, o conhecimento do recurso da sentença.

Vejam, pois.

A Exmª Procuradora da República junto do Tribunal "a quo", notificada da sentença proferida na presente oposição, arguiu, "nos termos dos arts. 205º, 1, do CPC e 2º, f), do CPT", "a nulidade de todo o processado posterior a ter tido «vista» dos autos".

Para tanto, alegou que:

- Não foi cumprido o disposto no art. 134º, 4, do CPT, relativamente a qualquer das informações oficiais juntas;

- Não foi observado o disposto no artigo 531º do CPC, em relação à informação fornecida pelo – Banco Mello;

- Não se procedeu à notificação do Digno R.F.P., nem do oponente, para efeitos do disposto no artigo 139º do CPT.

Sobre tal arguição, recaiu o seguinte despacho:

"Uma vez que já foi proferida sentença que conheceu do mérito da causa, ficou esgotado o poder jurisdicional – artigo 666º do CPC.

E porque a nulidade invocada não é nulidade da sentença que possa ser suprida, nos termos do art. 666º, 2, do CPC e 668º, 4, do mesmo diploma, não se pode repará-la nesta fase”.

Temos, pois, que o Ministério Público arguiu na instância nulidades do processo substanciadas em omissão de actos prescritos na lei, um dos três desvios de carácter formal a que corresponde invalidade mais ou menos extensa de actos processuais. Os outros são, como bem sabido é, a prática de um acto proibido e a realização de um acto imposto ou permitido por lei, mas sem o formalismo adequado (cfr. Professor Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1956, pág. 166, e Antunes Varela, M. Bezerra e S. Nora, *Manual de Processo Civil*, 1984, pág. 376).

Estas nulidades de processo, com a disciplina estabelecida nos artigos 193º e segs., conforme deles resulta, não-de, em princípio, ser arguidas perante o tribunal em que ocorreram e nele, também em princípio, devem ser apreciadas e julgadas, princípios estes que apenas, por razões óbvias, conhecem a excepção referida no nº 3 do artigo 205º, que aqui não interessa considerar.

Claro que o julgado que sobre elas venha a recair será, ou não, passível de recurso, conforme ao caso couber.

Tudo quanto acaba de ser dito reconduz-se à proposição que a jurisprudência consagrou, segundo a qual, para nos servirmos das palavras utilizadas por Alberto dos Reis, *Comentário*, vol. II, pág. 507, “dos despachos recorre-se, contra as nulidades reclama-se”. Reclamação a ser produzida pelos interessados no prazo estabelecido no artigo 205º que, por não especialmente fixado, há-de ser o geral de dez dias, de acordo com o nº 1 do artigo 153º do CPC (*Acórdão do STJ*) de 31.I.91, in *BMJ* nº 403, pág. 384).

Impunha-se, assim, ao tribunal “a quo” conhecer das nulidades arguidas, sendo descabida a invocação que se fez no despacho recorrido do art. 666º, ademais por não se tratar de nulidades da sentença e por o esgotamento do poder jurisdicional respeitar, unicamente, à matéria da causa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso do despacho de fls. 57, revogando-se este, em consequência do que deverá a instância conhecer da arguição de nulidades constante de fls. 47-49 v. Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* —
José Joaquim Almeida Lopes — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Anulação de venda. Art. 328º do CPT. Prazo para pedir a anulação da venda.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A anulação da venda pode ser requerida nos prazos definidos no art. 328º do CPT.

- II — *Tendo o recorrente obtido a adjudicação de um estabelecimento comercial, então objecto de uma acção de despejo contra o executado por parte da senhoria, e tendo posteriormente a senhoria obtido decisão com trânsito em julgado, ordenando o falado despejo, o prazo de um ano para pedir a anulação da venda, conta-se a partir do momento em que o interessado teve conhecimento do trânsito em julgado dessa decisão.*
- III — *O facto do interessado posteriormente intentar uma acção contra a senhoria, pedido que fosse declarado arrendatário do estabelecimento em questão, em nada interfere com o prazo referido no número anterior.*

Recurso: 22.265; Recorrente: Augusto C. Thomé, Ld.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. AUGUSTO C. THOMÉ, Ld., com sede na Avenida Fernão de Magalhães, Coimbra, nos autos de execução fiscal, em que é executado Icapal Importação e Comércio de Acessórios e Peças para Automóveis, Ld., veio pedir a anulação de uma venda efectuada no processo executivo, com a inerente devolução da quantia paga pela aquisição do respectivo direito (estabelecimento comercial, no qual se inclui o trespasse e novo arrendamento).

O Mm^o Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Coimbra julgou o pedido improcedente.

Inconformado com esta decisão, a requerente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2^a Instância.

Este negou provimento ao recurso.

Inconformado com tal decisão, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Tendo a recorrente instaurado acção tendente a reconhecer o seu direito como arrendatária não podia esta vir, entretanto, requerer a anulação da venda pois esvaziava o objecto daquela acção.

2. A recorrente estava convencida do seu direito e, como tal, o erro sobre o objecto transmitido não existe.

3. Tal erro só nasce com a declaração judicial de indeferimento do seu direito.

4. Só com o trânsito em julgado da sentença é que pode iniciar-se o prazo para a anulação da venda por erro sobre o objecto do negócio transmitido.

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 assente:

A) Em 1 de Junho de 1989 foi penhorado, na execução fiscal apenas, "um estabelecimento comercial, no qual se inclui o direito ao trespasse e novo arrendamento, instalado na cave, r/c e 1^o andar direito e esquerdo, do prédio sito na rua Simões de Castro, 160 e 162 (Coimbra), inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Cruz, sob o art. 1184, propriedade de "A Previdência Portuguesa" (...) a quem é paga a renda mensal de 28.927\$00.

B) Em 22 de Junho de 1989 a senhoria do local aonde se encontrava instalado o estabelecimento veio à execução fiscal com a exposição de fls. 48, na qual afirmou não reconhecer a existência, ao tempo, de qualquer estabelecimento no locado, tendo intentado acção de despejo contra o arrendatário, no qual obtivera sentença favorável, ainda não transitada em julgado, pelo que “não reconhecerá qualquer direito a um possível arrendamento”.

C) Esta exposição foi lida e explicada no acto da abertura das propostas, em 21 de Julho de 1989.

D) No mesmo acto foi adjudicado o estabelecimento à recorrente por 3.100.000\$00, que ela pagou.

E) Por carta de 28 de Julho de 1989 a recorrente solicitou à senhoria a emissão dos recibos de renda em seu nome, e a entrega das chaves do estabelecimento, no momento do pagamento das rendas.

F) Em 3 de Agosto de 1989 a senhoria respondeu à recorrente dizendo que não a reconhecia como inquilina, pois já obtivera o despejo do locado, como era do seu conhecimento.

G) Em 7 de Agosto a recorrente reagiu a esta carta manifestando a sua surpresa e desconhecimento anterior, pedindo cópia da sentença proferida na acção de despejo, e afirmando que ia depositar as rendas.

H) Em 30 de Março e 23 de Abril de 1990 a recorrente requereu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que determinasse lhe fossem entregues as chaves do estabelecimento.

I) Por ofício de 25 de Maio de 1990 o Tribunal notificou à recorrente o teor das certidões da sentença proferida na acção de despejo intentada pela senhoria, com nota do trânsito em julgado e da execução do despejo, em 9 de Abril anterior.

J) Por ofício de 19 de Junho de 1990 o Tribunal notificou à recorrente o indeferimento do seu requerimento de 23 de Abril anterior, aludido na alínea I), por despacho no qual se lê: “à requerente restaria, se houvesse eficazmente adquirido o direito, de lançar meio do processo especial do processo judicial avulso (...) A não querer, pelo insucesso a que aparentemente estará votado tal meio, enveredar por tal caminho, restar-lhe-á pedir, se estiver em tempo e pelo meio próprio, a anulação da venda (...)”.

K) Em data indeterminada, a recorrente intentou acção judicial contra a senhoria do local, pedindo que fosse reconhecida como arrendatária do estabelecimento nele instalado.

L) A acção subiu até ao Supremo Tribunal de Justiça, aonde terminou pela improcedência, por acórdão transitado em julgado em 6 de Maio de 1994.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Dispõe o art. 328º do CPT:

“1. A anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes:

“a) De um ano, no caso de a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado.

“b) De 30 dias, nos restantes casos previstos no Código de Processo Civil.

“2. O prazo contar-se-á da data da venda ou daquela em que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento”.

Afastada que está a hipótese da previsão legal da al. b) do n. 1 deste artigo (que o recorrente não defende, e que nunca poderia ser conside-

rado atento o prazo de 30 dias claramente excedido), é óbvio que a situação em causa se enquadra na al. a) do n. 1 do citado artigo.

Em causa está concretamente o “erro sobre o objecto transmitido”.

Defende o recorrente que o prazo para pedir a anulação da venda se conta após o trânsito em julgado da decisão que julgou o seu pedido de reconhecimento como arrendatária do estabelecimento comercial em causa.

Será assim?

Entendemos que não.

Se virmos o probatório, constatamos que, no acto da abertura das propostas (22/6/89) a senhoria do estabelecimento deu conhecimento que tinha intentado uma acção de despejo, pelo que não reconhecia o direito a um qualquer eventual arrendamento, conhecimento que foi explicitado, sendo que nesse acto foi adjudicado o estabelecimento ao recorrente.

Em 25 de Maio de 1990, o TT de 1ª Instância deu conhecimento ao recorrente da certidão de sentença do despejo, com trânsito em julgado da respectiva decisão.

Seria pois a partir daqui que se contaria o prazo de um ano para pedir a anulação da venda.

Na verdade é esta a data em que o recorrente tomou conhecimento oficial (através do Tribunal) do facto que servia de fundamento à anulação, como prevê o n. 2 do citado art. 318º do CPT.

E não consideramos qualquer outra data anterior (nomeadamente a carta da senhoria de 3/8/89, na qual a senhoria informara ter obtido o despejo do locado), pois do probatório não consta que o recorrente tenha recebido os pertinentes documentos comprovativos do alegado.

Mas seguramente isso aconteceu em 25 de Maio de 1990, por iniciativa do Tribunal.

É esta, como se disse, a data que fixa o momento a partir do qual corre o prazo de um ano para pedir a anulação da venda.

A acção que o ora recorrente posteriormente intentou contra a senhoria e uma acção exterior ao negócio jurídico em causa, que não cabe no citado n. 2 daquele artigo, e que por isso não tem qualquer relevância para a contagem do prazo em questão.

A pretensão do recorrente está pois votada ao insucesso, já que a acção de anulação de venda veio a ser proposta em 4/5/95.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Lúcio Barbosa* (Relator) —
Fonseca Limão — *Ernani Figueiredo* — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

*Recurso Jurisdicional. Representante da Fazenda Pública.
Reforma da Conta. Ilegitimidade para intervir em matéria
de custas.*

Doutrina que dimana da decisão:

O representante da Fazenda Pública carece de legitimidade para pedir a reforma das contas elaboradas em processos tributários.

Recurso: 22 673; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: INEF - Instituto Europeu de Formação Profissional; Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Na sequência de julgamento feito neste Supremo Tribunal Administrativo em recurso jurisdicional interposto em processo de oposição à execução fiscal, por despacho do Excelentíssimo Relator foi ordenada a remessa do processo à 1.^a instância para elaboração da conta e demais termos.

Na Secretaria do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto foi elaborada a conta, englobando as custas devidas na 1.^a instância e neste Supremo Tribunal Administrativo.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal veio requerer a reformulação da conta no sentido de compreender tão-só as custas relativas ao processado na 1.^a instância.

Este requerimento foi indeferido por despacho do Meritíssimo Juiz daquele Tribunal, que entendeu que o referido despacho do Relator tinha transitado em julgado e que a falta de notificação desta decisão deveria ter-se por sanada, por não, arguida a respectiva falta.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal Tributário de 1.^a Instância veio então interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *Não há excepção de caso julgado formal do douto despacho de fls. 113 e 114 por ao ser posta em crise a liquidação da conta de fls. é também o próprio despacho que a determinou e que não havia sido notificado à Fazenda Pública que se syndica, não precludindo assim o exercício do direito.*

2. *Os funcionários da secretaria deste Tribunal Tributário pertencem ao quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do n.º 2 do artigo 76.º do ETAF e alínea c) do n.º 2 do artigo 38.º do Decreto-Lei n.º 408/93, de 14/12, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 42/97, de 7/2 e estão sujeitos ao seu estatuto.*

3. *As custas que devem liquidar são única e exclusivamente as que tenham por destino o determinado no artigo 22.º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 449/71, de 26 de Outubro e que sejam objecto deste Regulamento.*

4. *Por extravasar o âmbito da sua competência não conhecem, nem têm que conhecer a lei aplicável em matéria de custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo dado que o cumprimento da lei tanto o é por dever de acção como de omissão.*

5. *Não são, assim, os funcionários do quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos colocados no Tribunal Tributário competentes para liquidar as custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo.*

6. O acto de liquidação das custas em tal matéria está ferido de NULIDADE por incompetência absoluta de quem o efectuou e é sindicável a todo o tempo - cfr. artigo 134º 2 do Código de Procedimento Administrativo.

7. A douda decisão recorrida violou os artigos 67T do CPCivil, 76º n.º 2 do ETAF, 50º do Código das Custas Judiciais, 6º n.º 1 e 267º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento por, em suma,

- os representantes da Fazenda Pública não terem legitimidade para reclamar ou recorrer em matéria de custas por apenas lhes competir defender, na jurisdição fiscal, os interesses legítimos da Fazenda Pública e as custas processuais não se incluírem nesses interesses;

- reclamar da conta ou pedir a sua reforma só o podem fazer os interessados e o Ministério Público, a quem compete defender a legalidade;

- é esse o regime que resulta do preceituado nos arts. 34.º e 60º do Código das Custas Judiciais, aplicável por força do art. 2.º do Regulamento das Custas dos Processos Fiscais e Aduaneiros, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 29/88, de 11 de Fevereiro, e, ainda do art. 23.º n.º 2 do dito Regulamento.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 - liminarmente, importa apreciar a questão prévia da legitimidade da Fazenda Pública para intervir no presente processo em matéria de custas, que é suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto.

Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que os representantes da Fazenda Pública, não tem legitimidade para intervir nos processos tributários em matéria de custas.

Na verdade, por um lado, a Fazenda Pública não foi condenada no pagamento de custas, de que está isenta - art. 2.º da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e art. 3.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Por outro lado, não lhe cabe intervir processualmente em defesa da legalidade, pois tal tarefa, nos processos judiciais tributários, cabe ao Ministério Público - art. 41.º, n.º 1, do C.P.T..

A representação da Administração Fiscal em tribunal, que é atribuída aos representantes da Fazenda Pública pelo art. 42.º do mesmo Código, reporta-se à sua intervenção como parte nos processos tributários. (1)

Por isso, não é ao representante da Fazenda Pública, mas ao representante do Ministério Público que, tanto nas instâncias como no Supremo Tribunal Administrativo, cabe controlar a legalidade das contas elaboradas nos processos tributários e pedir a sua reforma.

Nestas condições, a Fazenda Pública carece de legitimidade para intervir nos processos tributários em matéria de custas.

Termos em que se acorda julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, declarar a

(1) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 21-5-97, proferido no recurso n.º 21305, e de 4-6-97, proferido no recurso n.º 21585.

recorrente parte ilegítima, e em absolver a recorrida da instância do recurso.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 25 de Junho de 1998.— *Jorge de Sousa* (Relator) — *Coelho Dias* — *Almeida Lopes* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Subsídio de compensação atribuído a Magistrados - Arts. 80 n.º 2 da Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro e art. 29 n.º 2 da Lei n.º 21/85, de 30 de Outubro. Natureza não remuneratória. Art. 2º n.º 2 al. c) do CIRS.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O subsídio de compensação atribuído aos Magistrados Judiciais e do Ministério Público pelas respectivas leis orgânicas não têm natureza remuneratória, pois não constitui benefício ou regalia concedida em retribuição do trabalho prestado.*
- II — Integra antes compensação devidas àqueles pela não atribuição efectiva de casa de habitação adequada à sua condição de membros de órgãos de soberania a que o Estado sempre se vinculou e imposta pela reconhecida necessidade de dignificar a respectiva função.*
- III — Porque assim não estão, quer aquele subsídio, quer o direito que este visa compensar, abrangidos pelas normas de incidência de IRS.*

Recurso: 22.684; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Alberto Mário Coelho Braga Temido e Maria Preciosa Lopes do Amaral Fartura Braga Temido; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª instância de Coimbra que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Alberto Mário Coelho Braga Temido e Maria Preciosa Lopes do Amaral Fartura Braga Temido, ambos nos autos convenientemente identificados, relativamente ao “subsídio de compensação” referido no n.º 2 do art. 80º da Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, dela traz recurso, nos termos dos arts. 167º do CPT e 32º n.º 1 al. b) do ETAF, para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Sufragando antes, em síntese e fundamentalmente, entendimento que aponta no sentido de ser o questionado subsídio passível de tributação em sede de IRS, por, em seu entender, ser percebido em função do exercício da respectiva função e, conseqüentemente, revestir natu-

reza remuneratória, pugna pela revogação do decidido formulando, para tanto as seguintes conclusões:

1. - *O subsídio de compensação atribuído aos magistrados judiciais é percebido em função do exercício da respectiva função e reveste natureza remuneratória.*

2. - *Ao não tributar tal rendimento está-se a privilegiar os seus auferidores relativamente aos demais que usufruem de casa ou subsídio sucedâneo, atribuído pela entidade patronal em função da prestação ou em razão da prestação do trabalho.*

3. - *O facto de possibilitar o exercício da respectiva função não lhe retira o carácter de remuneração auferida pela prestação ou em razão da prestação do trabalho.*

4. - *A douta sentença ao decidir pela não tributação de tal rendimento fez errada aplicação do n.º 2, alínea a) do artigo 4.º, da Lei n.º 196/88, de 17 de Setembro e n.º 4 da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º. Do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e artigos 13.º e 107.º da Constituição da República Portuguesa.*

Não foram produzidas quaisquer contra-alegações.

Remetidos, depois, os autos a este Tribunal Superior, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer pronunciando-se pelo improvimento do recurso e confirmação do julgado, invocando, em abono da tese que sufraga, abundante jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário, designadamente a que emerge do Acórdão de 20-11-96, proferido no processo n.º 20.716, aliás junto aos autos por cópia, pelo seu Ex.º Colega da 1ª instância - cfr. fls. 36 a 41-.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Com base na matéria de facto apurada e fixada, que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, a sindicada sentença julgou procedente a impugnação judicial oportunamente deduzida pelos ora Recorridos à liquidação de IRS efectuada em 21.5.96, respeitante aos rendimentos auferidos no ano de 1995, relativamente ao valor de 510.000\$00 que, ao primeiro dos Recorridos, fora abonada pelo Gabinete de Gestão Financeira do Ministério da Justiça, ao abrigo do disposto no art. 80.º n.º 2 da Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, a título de "subsídio de compensação", por lhe não estar atribuída casa de habitação mobilada, na sua qualidade de Procurador Geral Adjunto.

Considerou-se, para tanto, face à questão jurídica subjacente - a de saber se o subsídio de compensação consagrado pelo citado art. 80.º da Lei n.º 47/86 é passível de IRS -, além do mais que:

Este subsídio... é um sucedâneo "da " casa de habitação mobilada que, em princípio, ao Ministério da Justiça cabe por à disposição dos Magistrados..."

"... Conhecia já consagração no anterior Estatuto Judiciário, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 15.344, de 10.4.28, sempre assim e com esta natureza se tendo mantido, mesmo face ao disposto agora nos arts. 29.º n.º 2 da Lei n.º 21/85, de 30 de Julho e art. 80.º da Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro,"

Resultando, assim, " Do respectivo enquadramento histórico-legal (...) como inevitável o nexo entre a atribuição de casa mobilada e a função exercida..."

De tudo emergindo que "... o fornecimento de «casa de habitação mobilada» relação alguma tem com o vencimento dos magistrados. "

Já que "... Tal prestação do Estado, bem como o seu apontado sucedâneo, não têm natureza remuneratória, de retribuição de trabalho

prestado, não constitui benefício ou regalia pela prestação ou em razão da prestação de trabalho. Limita-se a possibilitar o exercício da respectiva função.”

Porque assim, concluiu-se, “...não é incidente de IRS, no âmbito do art. 2.º do respectivo Código...”, não o sendo também o questionado “...« subsídio de compensação», destinado justamente a compensar as despesas originadas pela falta de atribuição de casa, « seu sucedâneo e que com aquela comunga da mesma natureza e qualificação tributária », invocando-se expressamente e em abono da tese sufragada quer a doutrina, quer a jurisprudência.

Por fim e abordando “ex professo” a questão subjacente face à nova redacção dada, quer ao questionado art. 2.º, quer ao preceito de incidência - art. 23 n.º 2 - ambos do CIRS, pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, concluiu-se não ter esta a virtualidade de “... alterar a natureza da qualificação jurídico tributária do direito em causa... por não ter alterado a natureza do subsídio reconhecido pela Lei ordinária...”, invocando-se aqui e agora, em abono do entendimento acolhido, o ensinamento decorrente da jurisprudência fixada no Acórdão desta Secção de 20-11-96, proferido no processo n.º 20.716, que, como deixamos relatado, se mostrava já junto aos autos por cópia.

É contra o assim decidido que persiste em se não conformar o Ex.mo Representante da Fazenda Pública junto do TT 1.ª instância de Coimbra, nos termos das conclusões de recurso antes transcritas.

Ora e face ao que exposto fica, só se não fosse de acolher o entendimento subjacente à jurisprudência invocada e à douta sentença ora jurisdicionalmente impugnada ou se o Recorrente tivesse porventura apresentado argumentação nova e não considerada ainda é que este seu recurso lograria eventual provimento.

Não e, porém, o caso.

Na verdade, não só não foram invocados quaisquer novos argumentos susceptíveis de impor a reconsideração do problema subjacente, como improcede, de todo, a invocada inconstitucionalidade, por alegada violação do princípio da igualdade consagrado nos arts. 13.º e 107.º da CRP.

Este princípio constitucional, com efeito, como é sabido, comumente aceite e reiteradamente afirmado pela jurisprudência, só pode resultar violado ou não respeitado quando, perante situações fácticas subjacentes idênticas, a lei ordinária lhes confere tratamento jurídico diferenciado - cfr. acórdãos de 28-02-96, de 25-02-98 e de 22-01-92, proferidos nos processos n.º 20.049, 19.686 e 13.331, todos desta 2.ª Secção do STA, o último publicado nos AP DR de 31-01-94, pag. 20, e os acórdãos de 2-12-87 e de 25-04-97 da 1.ª Secção e Pleno, proferidos, respectivamente nos processos n.º 24.192 e 28.373 o primeiro publicado nos AP DR de 20-04-94, pag. 5.496.

E assim porque, como se sumariou no último dos crestos agora invocados, “... a Constituição não proíbe, de forma absoluta, as diferenciações de tratamento, salvo aquelas que se baseiem em situações não materialmente objectivas...”

Ora, apurado que vem não revestir o questionado subsídio de compensação ou o direito a casa mobilada legalmente atribuído aos Magistrados Judiciais e do Ministério Público, de que aquele é supostamente compensador na falta desta, “... natureza remuneratória de retribuição de trabalho...”, não constituindo “... benefício ou regalia pela prestação ou em razão da prestação de trabalho...”, improcede natural e consequentemente a argumentação tendente a demonstrar, face àqueles preceitos constitucionais, a arguida violação do princípio

da igualdade com a invocação de situações de facto em que a atribuição de casa de morada ou subsídio equivalente possam ter natureza remuneratória.

Sendo, como efectivamente é, dispar a natureza dos subsídios invocados, não pode surpreender que, para eles e em função daquela diversidade natural; a lei ordinária lhes consagre tratamento jurídico-tributário diferenciado, sem que tal envolva ou implique qualquer quebra, desrespeito ou violação dos citados preceitos constitucionais.

Improcede pois a arguida inconstitucionalidade.

E com propósito de demonstrar a invocada natureza remuneratória do questionado subsídio de compensação, invoca, sublinhando, a afirmação:

Limita-se a possibilitar o exercício da respectiva função." contida no discurso argumentativo da douta decisão sindicada.

Ainda aqui sem razão.

Aquela afirmação não pode naturalmente ser apreciada ao arrepio ou fora do contexto discursivo em que se mostra inserida.

E este aponta clara e inequivocamente no sentido de que, no caso *sub judicio*, tal prestação do Estado (casa de morada) e o seu sucedâneo, o respectivo subsídio de compensação, "não tem natureza remuneratória de retribuição de trabalho prestado. não constitui benefício ou regalia pela prestação ou em razão da prestação de trabalho."

E no mesmo sentido, isto é, no sentido de que a Lei não conferiu àquele subsídio a reclamada natureza remuneratória pronunciou-se uma vez, e após perfunctória análise das disposições estatutárias atinentes e invocação exaustiva da nossa jurisprudência, de forma bem esclarecedora e com a qual inteiramente concordamos, a Secção Tributária deste Tribunal Superior em acórdão recente, do passado dia 18-02-98, proferido no processo n.º 20.901,

Sumariando-se, então, além do mais que:

1 - *A atribuição de casa a magistrados judiciais visa possibilitar-lhes sem ónus, cumprirem o dever estatutário de assegurarem a manutenção de uma casa de habitação adequada à sua condição social.*

2 - *A exigência de manutenção de tal habitação, mesmo que o magistrado a não habite, é imposta pela necessidade de dignificar a função dos magistrados, como membros de órgãos de soberania, dignificação essa que, reflexamente, dignifica a própria imagem do Estado perante os cidadãos.*

3 - *Por tal exigência ter a ver com o prestígio da função de magistrado,... é imposta também aos magistrados jubilados...*

4 - *O subsídio de compensação previsto no art. 29º, n.º 2 da Lei 21/85, de 30 de Outubro, visa compensar os magistrados a quem não é atribuída casa, dos encargos com a manutenção de casa adequada ao prestígio das funções,...*

5 - *Todas as atribuições patrimoniais feitas a trabalhadores por conta de outrém que tenham carácter compensatório e não remuneratório,...*

E, porque assim, "... não estão abrangidas no âmbito de incidência: do IRS.

Já que, mais se levou ao sumário do referido aresto,

6 - *O art. 2º, n.º 3, alínea c) do CIRS, na redacção inicial, seria organicamente inconstitucional, por desconformidade com a lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do Código pelo Governo, se fosse interpretado como alargando a base de incidência*

do IRS. a atribuições patrimoniais feitas com o objectivo de compensar os trabalhadores por conta de outrem de despesas provocadas pelo exercício das suas funções.

7 - *A mesma norma, ..., seria também materialmente inconstitucional, por ofensa ao princípio constitucional da igualdade, ao não fazer distinção, para efeitos de tributação entre atribuições patrimoniais remuneratórias e compensatórias.* "

Improcede, pois, a argumentação sufragada pelo Recorrente, vertida nas conclusões do seu recurso, já que, ao contrário e de harmonia com o exposto, não merece reparo ou censura a aliás douda decisão com ele jurisdicionalmente impugnada.

Esta opera antes, com efeito e como vem de demonstrar-se, bem criteriosa subsunção dos factos apurados ao direito aplicável e ao entendimento que deste vem reiteradamente afirmando a nossa jurisprudência.

Pelo exposto, acordam em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas- cfr. art. 2.º da Tabela de Custas -.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Alberto Costa Reis* — *Lúcio Barbosa* — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 1998.

Assunto:

Acto tributário. Fundamentação. Requisitos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O acto de liquidação adicional de imposto com recurso a métodos indiciários ou presuntivos pertence ao tipo daqueles cujo discurso fundamentador deve ter especial densidade significante por decorrer de um procedimento contra o contribuinte e não de colaboração do contribuinte e assentar numa liberdade de investigação.*
- 2 — *Se não for de exigir a um contribuinte normal e razoável que identifique, concretamente, perante o discurso fundamentador os relatórios e informações em que a Comissão Distrital afirma escudar a sua deliberação, esta padece de insuficiência de fundamentação.*
- 3 — *Padece ainda de insuficiência de fundamentação a deliberação que se escuda em relatório onde não são indicados os critérios através dos quais se chegou à matéria colectável fixada, nomeadamente quanto à eleição dos factos considerados como factos-índice e à sua idoneidade e capacidade quântica inferativa.*

Recurso nº 22.750. Recorrentes: Ministério Público e Materiais de Construção Arsil L.da.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. A sociedade MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ARSIL L.DA, identificada nos autos, e o MINISTÉRIO PÚBLICO, dizendo-se inconformados com o acórdão de 14/10/97 do Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) que concedeu provimento interposto pela FAZENDA PÚBLICA, revogou a sentença de 4/12/96 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro e julgou improcedente a causa de pedir alegada da falta de fundamentação do acto tributário sindicado, dele recorrem para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. O acórdão recorrido estribou-se no entendimento de que, muito embora a 1ª instância houvesse definido correctamente o quadro normativo atinente ao dever de fundamentação do acto tributário, não havia feito dele uma correcta aplicação ao caso concreto, pois, ao contrário do aí sufragado como motivação da procedência da referida causa de pedir e da impugnação, ele estava devidamente fundamentado, conquanto por remissão, através da informação prestada, em 18/11/88, pelos serviços de fiscalização sobre a reclamação deduzida pela ora recorrida para a Comissão Distrital, embora sem a mesma estar expressamente referida.

Por outro lado, considerou o acórdão que essa menção era dispensável porque era fácil «identificar os elementos a que se refere a Comissão... e que são os daquela informação» e que, muito embora se não identificassem as razões de facto - «os pontos ou momentos concretos do universo daquelas peças que se elegeram como possibilitadoras e justificadoras de deflagração da conclusão assumida» -, «eles eram perfeitamente individualizáveis e, portanto, cognoscíveis da impugnante», e, ainda, que essa identificação só era obrigatória quando se não aderisse a toda a fundamentação constante dessas peças, o que não era, todavia, o caso.

Por último, a decisão recorrida ajuizou que a citada informação de 18/11/88 apreciou desenvolvidamente as questões suscitadas pela contribuinte na sua reclamação para a Comissão e que «a mesma especifica as concretas razões que justificaram o proposto desatendimento parcial da reclamação, assim revelando o percurso cognoscitivo e valorativo que conduziu à questionada fixação».

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido sustentando que ele assentou numa errada aplicação do dever de fundamentação dos actos tributários, tal como decorre dos art.ºs 1ºn.ºs 2 e 3 do DL. n.º 256-A/77, 124º e 125º do C. P. Administrativo, 21º do C. P. Tributário e 268º da C. R. P., porquanto, em resumo, a acta da Comissão não remete para «algo em concreto que se possa com clareza e suficiência inferir», «não refere expressamente as peças para onde remete», pois «teve em conta todos os elementos trazidos aos processos pelos serviços», pelo que não são individualizáveis e cognoscíveis os fundamentos de anterior informação ou parecer em que se tenha apoiado.

Por seu lado, o recorrente Ministério Público contesta a decisão recorrida sob a alegação de que, em síntese, a informação prestada em 18/11/88, que, ao contrário da recorrente, assume como constituindo a fundamentação por remissão da deliberação da Comissão, não explicita as razões pelas quais a reclamação da impugnante apenas obteve parcial provimento ou as razões por que as bases tributáveis dos períodos mensais e as consequentes e derivadas liquidações foram apenas

reduzidas pelo Chefe de Repartição de Finanças, quais os eventuais erros em matéria de facto que o contribuinte praticou, a escolha e utilização de critérios na ponderação de factos-índice visando a determinação dos volumes de negócios.

B - A fundamentação.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

5. A questão decidenda.

É a de saber se o tribunal recorrido fez uma errada aplicação das exigências postuladas pelo dever de fundamentação dos actos tributários enquanto dever de externalização expressa, congruente e suficiente, das razões de facto e de direito que dêem a conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pelo autor do acto consagrado nos art.ºs 1.º n.ºs 2 e 3 do DL. n.º 256-A/77, 21º do C. P. Tributário e 268º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

6. A matéria de facto.

Em sede de julgamento da matéria de facto as instâncias deram como provado o seguinte quadro:

a) Na sequência de exame à escrita efectuado à impugnante relativamente ao IVA e aos anos de 1986 e 1987, veio a ser apurado, por presunção, nos termos do art.º 82º do CIVA, imposto em falta, nos montantes de 15 135 056\$00 e de 34 252 589\$00, a que corresponde o volume de negócios de 94 602 345\$00 e de 214 078 583\$00, respectivamente.

b) A impugnante foi notificada da referida fixação e reclamou nos termos do art.º 84º do CIVA, em 15/7/88.

c) Sobre a reclamação referida em b) foi prestada pelos serviços de fiscalização tributária, em 18/11/88, a informação junta por fotocópia, de fls. 226 a 238 que, dada a sua extensão, aqui se dá por integralmente reproduzida, emitindo-se, a final, parecer no sentido do deferimento parcial da reclamação apresentada, propondo-se a redução do IVA anteriormente fixado, dos anos de 1986 a 1987, para 12 259 322\$00 e 17 131 194\$00, respectivamente, a que corresponde o volume de negócios presumido de 76 620 763\$00 e 162 966 849\$00.

d) Face à informação dos serviços referida em c), o chefe de repartição de finanças veio a fixar o IVA, nos termos aí apontados, notificando o reclamante para, caso não aceitasse a decisão, o comunicasse por escrito, nos termos do n.º 5 do art.º 84º do CIVA.

e) Não concordando com a nova fixação do imposto, a impugnante comunicou-o por escrito ao chefe de repartição de finanças, nos termos do n.º 5 do art.º 84º do CIVA, conforme requerimento junto por fotocópia, de fls. 169 a 192 que, pela sua extensão aqui se dá por reproduzido.

f) Remetido o processo à Comissão de Revisão, foram, por deliberação de 25/11/90, fixados definitivamente os valores referidos na alínea c) supra, constando da respectiva acta, onde se apreciaram as reclamações dos vários contribuintes, além da identificação da impugnante, dos valores por si declarados e dos valores presumidos quanto ao volume de negócios dos anos de 1986 e 1987, bem como a discriminação por meses, do imposto considerado em falta, que «em face das reclamações apresentadas, dos processos individuais dos contribuintes e dos demais elementos de informação ao seu dispor, a Comissão Distrital de Revisão delibera, por unanimidade, proceder às fixações que antecedem, por entender que ao valores referidos são os mais consentâneos coma real extensão das actividades desenvolvidas por cada um dos contribuintes analisados; a deliberação desta

Comissão Distrital de Revisão, quanto à fixação dos valores levada a cabo, teve em conta todos os elementos trazidos aos processos pelos Serviços de Fiscalização Tributária a quando da análise das reclamações deduzidas pelos contribuintes identificados».

g) Os elementos trazidos ao processo individual da impugnante, pelos serviços de fiscalização tributária, a quando da análise da reclamação referida em b) foram os constantes da informação referida em c).

h) A impugnante requereu e obteve certidão do teor da acta referida na alínea f) supra, em 3/1/92.

i) A presente impugnação foi apresentada em 23/3/92.

7. O mérito do recurso.

7.1. Como se nota do relatado, os recorrentes não contestam a decisão recorrida sob fundamento de que a mesma tenha determinado erradamente o sentido normativo e respectivos requisitos do dever de fundamentação dos actos tributários, tal como ele emerge dos textos legais que o prevêm e regulam, - art.ºs 19º al. b) e 21º do C. P. Tributário, 124º e 125º do C. P. Administrativo, 1º n.ºs 2 e 3 do DL. n.º 256-A/77, de 16/6 e 268º n.º 3 da Constituição.

O que eles refutam é o juízo de aplicação do comando jurídico aos factos apurados, tal como aquele foi enunciado pelo tribunal.

É claro que este Supremo Tribunal não está vinculado à determinação do direito tal como ela foi feita pelas instâncias: a oficiosidade do conhecimento do direito, que se costuma exprimir através da velha máxima latina *ius novit curia*, é consubstancial à função do tribunal como órgão independente que julga e decide segundo o direito.

7.2. Todavia, nesta sede, não existe reparo a fazer-lhe, como, aliás, ele também o não fez, no mesmo domínio, à sentença da 1ª instância.

Todos estão de acordo, e este Supremo também, que o dever de fundamentação dos actos tributários tem, geneticamente, uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo, *maxime*, no domínio da administração agressiva, e uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo.

7.3. Ninguém discorda também que essa fundamentação tem de traduzir-se em uma declaração formal, externa e explícita ou seja, revelada por uma manifestação (declaração) exterior consubstanciada em um discurso de autoria, expresso em um texto, «não bastando que resulte implicitamente da administrativa» (1).

Do mesmo modo, todos exigem que essa fundamentação seja clara suficiente e congruente, embora o conteúdo de uma fundamentação suficiente varie de acordo com várias circunstâncias concretas, entre as quais avultam as do tipo e natureza do acto, as da participação, e sua extensão, ou não participação dos interessados no procedimento anterior conducente à decisão, podendo a mesma ser efectuada *in corporis acto* ou por *remissionem*, simples ou plural (para um ou mais informações, pareceres, relatórios, etc. encadeados ou não entre si).

Verdadeiramente essencial é que o discurso contextual, expresso e externado pelo autor do acto dê a conhecer ao seu destinatário, pressuposto como um destinatário normal ou razoável colocado perante as aludidas circunstâncias, todo o percurso da apreensão e valoração dos

(1) José Carlos Vieira de Andrade. O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos, 1991, págs. 24.

pressupostos de facto e de direito (razões de facto e de direito) que foram a sua motivação orgânica (2).

7.4. Não obstante o consenso quanto à definição do direito, não pode, todavia, avalizar-se o juízo que o tribunal a quo fez dele na aplicação ao caso concreto.

Senão vejamos.

A fundamentação da deliberação da Comissão consta do arrazoado fixado na al. f) do probatório.

E vale a pena reproduzi-lo novamente para facilidade da compreensão que a proximidade do texto propicia.

Diz ele: «em face das reclamações apresentadas, dos processos individuais dos contribuintes e dos demais elementos de informação ao seu dispor, a Comissão Distrital de Revisão delibera, por unanimidade, proceder às fixações que antecedem, por entender que os valores referidos são os mais consentâneos com a real extensão das actividades desenvolvidas por cada um dos contribuintes analisados; a deliberação desta Comissão Distrital de Revisão, quanto à fixação dos valores levada a cabo, teve em conta todos os elementos trazidos aos processos pelos Serviços de Fiscalização Tributária a quando da análise das reclamações deduzidas pelos contribuintes identificados».

Como é bom de ver por estes termos verbais, - e é por aí que tem de começar toda a actividade de compreensão da declaração fundamentadora que é exigível do tal destinatário normal e razoável -, não se faz aí qualquer remissão para quaisquer informações concretamente determinadas ou sequer objectivamente determináveis.

O que aí se afirma é apenas que a deliberação da Comissão foi tomada «em face das reclamações apresentadas, dos processos individuais dos contribuintes e dos demais elementos de informação ao seu dispor...» e que procedeu às «fixações que antecedem, por entender que os valores referidos são os mais consentâneos com a real extensão das actividades desenvolvidas por cada um dos contribuintes...» e que se «teve em conta todos os elementos trazidos ao processos pelos Serviços de Fiscalização Tributária aquando da análise das reclamações deduzidas pelos contribuintes identificados».

Ora, nós estamos perante um acto de liquidação adicional cujo impulso procedimental coube ao Fisco cuja prática ocorreu na sequência de uma investigação por si concluída e orientada, naturalmente, segundo certos critérios por ele julgados aptos para a pesquisa dos factos relevantes e respectiva. valoração dentro do tipo de imposto em causa (IVA).

A situação é muito distinta daquela em que os factos tributários são denunciados ao Fisco pelo contribuinte e em que ele participa na definição ou conformação da sua situação tributária ou em que a actuação da administração se cifra numa simples actividade de subsunção da realidade factual que lhe foi participada.

Ao invés, a fixação dos factos tributários ocorre segundo um processo que não é controlado inteiramente pelo contribuinte, antes decorre à sua margem, pois a lei apenas prevê a sua intervenção em dois momentos nos quais poderá ter acesso aos elementos conformantes do acto tributário em gestação: o da reclamação para a Comissão e

(2) A e Op. citados, págs. 246 a 274 e, entre outros, os acórdãos deste tribunal de 25.02.93, 30.04.92 e 11.05.89 e da T.P. de 27.10.82 in, respectivamente, Acs. Dts. 384°-1221, 372°-1308, 335°-1398 e 256°-528.

o da comunicação de que não aceita o seu deferimento parcial (*vide* art.º 84º do CIVA).

Fora desses momentos muita actividade da administração fiscal é possível haver sem que possa pressupor-se, como dado incontroverso, que ela seja do conhecimento total do contribuinte.

O tipo de acto em causa é precisamente daqueles que reclamam um discurso fundamentador duma densidade significante alargada que seja apto a fazer conhecer, por si só ou por remissão expressa e não apenas implícita, os pressupostos de facto e de direito que o justificam racionalmente.

Sendo assim, a invocação de que se teve em conta o que constava do processo individual da ora recorrida e demais elementos de informação ao dispor da Comissão não deixa entender quais sejam esses elementos que constam do processo individual e os outros elementos a mais que ela teve ao seu dispor.

Tratam-se de expressões contextuais de conteúdo significante simplesmente indefinido, genérico ou geral ou que não são susceptíveis de conduzir o tal contribuinte normal e razoável para um sentido unívoco de quais sejam esses elementos.

O mesmo se diga dos «elementos trazidos ao processo pelos Serviços de Fiscalização Tributária a quando da análise das reclamações deduzidas pelos contribuintes»: também essa expressão não tem um significado suficientemente identificador de quais sejam tais elementos.

Atenta a especificidade deste método de avaliação indirecta da matéria colectável em que, ao fim e ao cabo, existe uma certa liberdade quanto aos métodos de investigação e actuação procedimental a usar no desenvolvimento da actividade administrativa, dado a Lei não predeterminar todos procedimentos ou métodos de investigação a usar pela administração, - antes se limitando a enunciar, como adiante melhor se verá, apenas alguns métodos de indução lógico-cognitiva -, a leitura de tal expressão como designando tão-só a informação dada pelos serviços de fiscalização em 18/11/88 para propiciar ao chefe de repartição uma decisão sobre a reclamação apresentada pela ora recorrida, ainda por cima sem estar previamente assente que o contribuinte a conhecesse, representa um mero exercício de admissão da probabilidade da sua identificação que não é admitido pelas citadas exigências legais do dever de fundamentação.

7.5. Neste contexto, há que acentuar que a determinação feita a *posteriori* pelo tribunal recorrido, com base no conhecimento de um universo de dados procedimentais que lhe foram fornecidos em sede de processo judicial, de que aqueles elementos eram os da informação dos serviços de 18/11/88 não se equivale a reconhecer que a ora recorrida conhecesse tal informação ou que a pudesse identificar como sendo exactamente ela e não outra apenas em função dos termos do processo sem entrar em linha de conta, como não se entrou, sobre se a sua junção ao processo administrativo lhe foi ou não notificada, caso em que seriam de relevar as circunstâncias do caso concreto.

Temos, portanto, de concluir que, pese embora, o acto recorrido saia de um procedimento legalmente estruturado e em cujo desenvolvimento também intervém o contribuinte ⁽³⁾, mas onde é admissível uma certa liberdade investigatória e procedimental ⁽⁴⁾, não é possível, apenas com base nos elementos identificadores evidenciados no dis-

⁽³⁾ Cf. art.º 84º do CIVA.

⁽⁴⁾ «... todos os procedimentos dirigidos à declaração dos direitos tributários» (art.º 71º n.º 1 e «... com base em todos os elementos de que disponha a entidade competente» (art. 76º n.º 1 parte final). ambos os preceitos do C. P. Tributário e para usar os seus termos.

curso de fundamentação e os demais que o probatório refere como praticados no concreto processo administrativo (alíneas b) e d) chegar à conclusão de que a Comissão deliberou com base na citada informação oficial de 18/11/88 e, muito menos, apenas com base nela e na reclamação da ora recorrente e não também, como seria previsível, no relatório do exame inicial à escrita de que dá conta a al. a) do mesmo probatório.

Razão tem, pois, esta em sustentar que o acto se encontra insuficientemente fundamentado, o que equivale à falta da sua fundamentação, por não ser possível chegar, através dela, ao referido relatório em que a deliberação pretensamente se terá apoiado.

7.6. Mas ainda que assim não fora, sempre a solução final da causa deveria ser a mesma.

Mesmo consentindo que a citada declaração da Comissão se havia apropriado, por remissão, da fundamentação expressa na citada informação da fiscalização de 18/11/88, sempre haveria de considerar-se a mesma insuficientemente fundamentada, como defende o recorrente Ministério Público.

Como acima já se afirmou estamos perante um tipo de acto tributário cujos pressupostos de facto são determinados com recurso a critérios de aptidão para inferir os factos tributários.

Ora, não há aqui, ao contrário do que possa entender-se, qualquer liberdade de conformação do conteúdo do acto de fixação da matéria colectável que seja própria de uma discricionariedade administrativa ou seja, não há aqui momentos para qualquer subjectividade do agente: este não tem o poder de modelar o volume da matéria colectável segundo o seu critério pessoal do que deveria ter sido, antes a tem de aferir pelas regras ou parâmetros objectivos que são aptos a inferi-la.

Ora, se é certo que, hoje, alguns desses critérios estão até legalmente assumidos como métodos correctos da determinação indirecta da matéria colectável, também o é que muitos deles não estão previamente enunciados sendo apenas expressão de regras científicas, técnicas, contabilísticas, naturais ou de outro tipo⁽⁵⁾.

Tal quer dizer que a administração, sempre que as usa, tem de as precisar de modo a que o contribuinte, primeiro, e o tribunal, depois, as possa conhecer e controlar a sua adequação racional para sustentar o resultado a que ela chegou.

Se o não faz, a administração deixa sem explicação ou sem motivação racional concretamente assumida a matéria colectável que determinou seja, sem fundamentação suficiente.

É também o que se passa no caso *sub judicio*. Como bem nota o digno magistrado do Ministério Público, a informação de 18/11/88 «não explicita as razões pelas quais (em deferimento parcial da reclamação) as bases tributáveis dos períodos mensais e as derivadas liquidações adicionais contestadas foram reduzidas para os valores fixados pela Comissão» e nada disse ainda «sobre a escolha e utilização de critérios de ponderação de factos-índice visando a determinação do volume de negócios».

O agente fiscalizador fixa, a seu bel prazer, as percentagens para "quebras", inutilizações ou deteriorações dos produtos que a recorrente comercializa, - que são principalmente, segundo a citada informa-

(5) Cf. Art.ºs 82º do CIVA e 52º do CIRC(aplicável também no IRS - art.º 38º nº 5 do CIRS).

ção, cimento, cola, banheiras, acessórios complementares de casas de banho, azulejos e mosaicos-, sem minimamente as justificar.

Extrapolando dos dados da escrita da recorrente relativos às existências iniciais, existências finais, compras e vendas dos mesmos produtos para os resultados cuja venda considera sonogada ou não declarada sem dar qualquer explicação quanto aos métodos que seguiu e a sua capacidade ou idoneidade, e a sua margem admissível de erro, para conduzir racionalmente aos valores a que chegou, como se a tributação por métodos indiciários não assentasse em os técnicos (6).

A informação não permite, pois, reconstituir o itinerário de cognição e de valoração dos factos que o agente percorreu para chegar aos volumes das vendas cuja omissão diz ter ocorrido de modo a permitir o seu contraditório pelo contribuinte.

Tanto vale por concluir, como, aliás, bem ajuizou o senhor juiz que votou vencido, que a decisão da Comissão não está suficientemente fundamentada e que sofre, por isso, do vício de violação de lei de peritização de formalidades legais.

Ao chegar a conclusão diferente, o acórdão sindicado decidiu, pois, contra a lei e, consequentemente, não pode ser mantido.

C - A decisão.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento a ambos os recursos, revogar o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1ª instância que decidiu no sentido agora confirmado.

Sem custas por delas estar isenta a recorrida Fazenda Pública.

Lisboa, 25 de Junho de 1998. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis* — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

(6) Daí a ter-se designado este modo de exercício do poder tributário administrativo por discricionariedade técnica. Esta designação não se ajusta, porém no tocante à fixação da matéria colectável ou do imposto, à realidade do sistema fiscal de hoje, pois, ao contrário do que se passa no domínio do direito administrativo em geral, não há aqui qualquer liberdade de conformação do conteúdo do acto e espaço de decisão cujo mérito conformativo ou constitutivo não possa ser sindicado pelos tribunais fiscais.





DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)

€ 46,09 — 9240\$00

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.