



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

19 de Junho de 2002

## 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 1999**

VOLUME III

(Junho)

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Privilégio mobiliário geral. Hipoteca.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos dos arts. 686º e 749º do CC os créditos garantidos por hipoteca só poderão ser preteridos por créditos que gozem de privilégio especial, de prioridade do registo ou do direito de sequela.*

Recurso n.º 18.062; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorridos: Fitagro, Sementes e Agroquímicos, Lda, e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

1. A Caixa Geral de Depósitos não se conformando com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, que reconheceu e graduou os créditos reclamados, dela veio interpor recurso que terminou formulando as seguintes conclusões:

1.ª - Dos bens móveis penhorados e vendidos fazem parte veículos automóveis.

2.ª - Tais veículos automóveis haviam sido hipotecados para garantir o crédito reclamado pela CGD.

3.ª - A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo produto da venda dos veículos penhorados e vendidos, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial sobre eles.

4.ª - O crédito do Estado e da Segurança Social já gozam de privilégio mobiliário geral.

5.ª - Nos termos do disposto nos arts. 686º, n.º 1 e 749º do CC o privilégio mobiliário geral não vale contra privilégio mobiliário especial oponível ao exequente.

6.ª - Deve, assim, o crédito reclamado pela CGD, admitido e verificado, ser graduado em 1.º lugar em relação aos veículos penhorados.

7.ª - A sentença recorrida violou o disposto nos arts. 736º, 686º, n.º 1 e 749º do CC.

A Representante da Fazenda Nacional contra alegou e, se bem que não tivesse formulado conclusões, defendeu a manutenção do decidido.

O Ex.º Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer para:

- Em primeiro lugar, defender que o recurso fosse julgado deserto, visto a sua apresentação ter sido desacompanhada de alegações e conclusões, o que contraria o disposto no título V do CPT e determina que o mesmo se tenha de ter como deserto;

- E, no caso de assim se não entender, defender o provimento recursivo, pois que os créditos garantidos por hipoteca devem prevalecer sobre os créditos que gozam apenas de privilégio mobiliário geral.

Ouvida a Recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público a mesma veio dizer que a mesma era imprecendente e que, por isso, se devia conhecer do mérito do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir, começando-se, naturalmente, pela questão prévia acima caracterizada.

2. Aquela questão, suscitada pelo Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto, traduz-se em saber se a interposição de recursos nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, no âmbito dos processos apenas ao processo de execução fiscal, implica a apresentação das suas alegações juntamente com o respectivo requerimento, sob pena da sua deserção, foi já uma questão controversa na jurisprudência deste Tribunal.

Todavia essa controvérsia esgotou-se com a prolação do Acórdão do Pleno da Secção de 18/3/98, Rec. n.º 19.918, que sobre ela se debruçou e a resolveu definitivamente.

Na verdade, e a partir daí, passou a ser pacífico o entendimento de que o art. 356 do CPT se aplicava unicamente aos recursos de decisões jurisdicionais das decisões das autoridades da Administração Tributária e de que, por isso, em todos os demais recursos a Recorrente podia apresentar as suas alegações no Tribunal ad quem, desde que essa intenção fosse manifestada no requerimento de interposição.

Sendo assim, e sendo que no caso *sub judice* a Recorrente ao formular o requerimento de interposição deste recurso logo manifestou o seu desejo de alegar neste Supremo Tribunal, impõe-se concluir que, ao contrário do sustentado pelo Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto, não existem razões que suportem um julgamento de deserção do recurso.

Posto isto avancemos para o conhecimento do seu mérito.

3. O presente recurso dirige-se contra a sentença que graduou os créditos reclamados pela Recorrente em terceiro lugar logo a seguir aos créditos do Estado de IVA e do imposto de circulação (1.º lugar) e dos créditos, reclamados e exequendo, da Segurança Social (2.º lugar), pedindo a sua revogação e a prolação de nova decisão que colocasse no primeiro lugar da graduação os seus créditos garantidos por hipoteca.

A Recorrente, que também reclamou créditos garantidos por penhor, não tem, pois, reclamações a fazer quanto à graduação destes.

O que ela não aceita é, apenas, que o Sr. Juiz a quo tenha colocado os seus créditos garantidos por hipoteca a serem pagos posteriormente aos créditos do Estado e da Segurança Social cujo único privilégio era mobiliário e de carácter geral. E na defesa desta tese convoca o que se dispõe no art. 686º do CC.

A questão que se coloca à nossa decisão é, assim, e unicamente, a de saber como deve fazer-se a graduação de créditos quando concorram créditos do Estado e de Segurança Social que gozem de privilégio mobiliário geral com créditos garantidos por hipoteca.

3.1. A análise dos autos mostra que todos os bens penhorados são móveis e que parte deles (os veículos automóveis) está onerada por hipoteca.

É sabido, por outro lado, 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” - n.º 1 do art. 686º do CC.

Acresce que “o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente.” - art. 749º do CC.

Deste modo, e sendo certo que constituída a hipoteca “o credor goza sempre do direito de preferência sobre os demais credores, que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo, e do direito

de sequela, característico de todos os direitos reais<sup>(1)</sup>, os créditos da Recorrente garantidos por hipoteca só poderiam ser preteridos em favor de outros se estes gozassem de privilégio especial ou de prioridade de registo e do direito de sequela.

Ora, como se diz, e bem, na sentença recorrida, o único privilégio de que gozam os créditos, reclamados e exequendo, do Estado e da Segurança Social é, por força do que se dispõe no art. 736º do CC e do art. 10º do DL 103/80, o privilégio mobiliário geral.

E se assim é não existem dúvidas, face ao que ficou dito, que os créditos que a Recorrente reclama garantidos por hipoteca devem ser pagos primeiramente que os reclamados pelo Estado e pela Segurança Social.

Ou seja, a Recorrente tem razão quando litiga para que se revogue a decisão recorrida e se proceda a nova graduação dos créditos aqui em concurso, por forma que aqueles seus créditos fiquem graduados no lugar que, por direito, lhes compete.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em dar provimento ao recurso e revogando, parcialmente, a graduação constante da sentença recorrida determinam que os créditos reclamados e exequendo fiquem assim ordenados:

1. - Créditos da Recorrente garantidos por hipoteca.
2. - Créditos do Estado referentes a Imposto de Circulação e IVA.
3. - Créditos, reclamados e exequendo, da Segurança Social.
4. - Restantes créditos da Recorrente.
5. - Crédito exequendo referente ao C.A.E.
6. - Crédito reclamado por Fitagro, Sementes e Agroquímicos, Lda.

No mais - precipuidade das custas e cancelamentos dos registos - proceda-se como se decidiu na sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis — Mendes Pimentel — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Assunto: Impugnação judicial de liquidação adicional de sisa. Avaliação. Acto destacável. Impugnação autónoma. Constitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os actos de fixação do valor tributável praticados nos termos do art. 53º do CIMSISD, embora actos preparatórios do acto final de liquidação adicional de sisa, enquanto actos destacáveis, porque lesivos, são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma e pró-*

(1) P. Lima e A. Varela, CC Anotado, vol. 1, 2.ª ed., pg. 629.

*pria, sob pena de, à míngua desta, se firmarem na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido.*

II — *A possibilidade de sindicância contenciosa e judicial destes actos satisfaz a exigência constitucional consagrada no art. 268º n.º 4 da CR.*

III — *Impugnada a liquidação subsequente apenas com fundamento em eventuais vícios próprios da anterior avaliação, não oportuna e eficazmente impugnada, a impugnação judicial daquela liquidação há-de necessariamente soçobrar.*

*Recurso n.º 21.644; Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.*

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação efectuada pela 2ª R.F. de Vila Franca de Xira, a título de Sisa adicional e de Selo de verba, respectivamente nos montantes de 524.121\$00 e 39.309\$00, dela apresentaram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os impugnantes José de São Pedro Celestino e Maria Gabriela Gonçalves Alves e o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto daquele T. Tributário.

Por despacho do Ex.mo Senhor Conselheiro Relator exarado a fls. 144 v.ºe ora transitado em julgado foi rejeitado, por extemporâneo, o recurso interposto pelos impugnantes, dele não havendo, por isso, que conhecer.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público ora Recorrente apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando a final, as seguintes conclusões:

1.º *A ausência de reacção por parte do contribuinte, interessado directo, da deliberação da comissão de avaliação que fixou a matéria colectável, não constitui caso resolvido (ou decidido), pelo que não preclui a possibilidade de discussão da legalidade daquela deliberação, mero acto preparatório, do acto de liquidação que, tal como ela, se afigura lesivo de direitos, interesses ou expectativas legítimos do contribuinte;*

2.º *Tal entendimento deriva aliás da necessidade de se fazer a leitura da lei ordinária à luz do comando insito no art. 268º, n.º 4, da Constituição (revisão de 1989), sendo aliás esta a interpretação sistemática emergente da aplicação do art. 9º, n.º 1 e 3, do Cód. Civil;*

3.º *A douta sentença recorrida viola, pois, a norma constante do art. 268º, n.º 4 da Constituição.*

4.º *Tendo o contribuinte impugnado o acto de liquidação, não é imprescindível para a satisfação da sua pretensão que dirigisse os seus argumentos contra a deliberação da comissão de avaliação, em lugar de os dirigir contra o acto do chefe de repartição de finanças.*

*Conclui pedindo a revogação da sindicada sentença a fim de ser substituída por outra que julgue o mérito da causa.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

a) *Em 21 de Dezembro de 1989, na 2.ª Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira, os ora impugnantes declararam pretender com-*

prar a Francisco de Almeida Vidal, pelo preço de 3.000.000\$00, a fracção autónoma designada pela letra "D", correspondente ao rés-do-chão direito do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, designado por lote 5, sito na l. a Fase da Quinta da Piedade, freguesia de Póvoa de Santa Iria, concelho de Vila Franca de Xira, ainda omissa na matriz, tendo sido pedida a sua inscrição através da declaração modelo do artigo 129.º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola [CCPIIA], entregue da referida Repartição em 26 de Setembro de 1989 - documento de fls. 17;

b) Na sequência disso, em tal data, a Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira liquidou-lhes a sisa sobre o declarado valor de 3.000.000\$00 - documento de fls. 17;

c) Instaurado processo de avaliação n.º 276/89, nos termos dos artigos 53.º e 109.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações [CIMISSD], foi à fracção autónoma em causa atribuído o valor patrimonial de 8.241.210\$00 - documento de fls. 51, informação de fls. 64, e documento de fls. 15 do processo de reclamação apenso;

d) Os ora impugnantes tiveram conhecimento do acto de fixação desse valor de 8.241.210\$00, pelo menos em Janeiro de 1990, e de certeza em 21 de Junho de 1990 - admissão no artigo 42.º da petição inicial e documentos de fls. 17 a 20 do processo de reclamação apenso;

e) Não foi requerida 2.ª avaliação - informação de fls. 63 verso a 66, a contrario;

f) Assim, em 15 de Junho de 1990, a 2.ª Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira efectuou aos ora impugnantes a liquidação adicional ora impugnada, num montante de global de 563.430\$00, sendo 524.121\$00 de sisa e 39.309\$00 de imposto do selo - documento de fls. 16 do processo de reclamação apenso;

g) Dessa liquidação foram os ora impugnantes notificados em 21 de Junho de 1990 - documento de fls. 17 a 20 do processo de reclamação apenso;

h) Em 13 de Julho de 1990, os ora impugnantes apresentaram reclamação contra a dita liquidação - carimbo de fls. 2 do processo de reclamação apenso;

i) Tal reclamação veio a ser indeferida, por decisão notificada aos ora impugnantes em 30 de Janeiro de 1991 - de 28 a 32 do processo de reclamação apenso;

j) Em 7 de Fevereiro de 1991 deu entrada a petição inicial dos presentes autos - carimbo de fls. 3;

k) Os ora impugnantes reportam os factos alegados ao acto de fixação de avaliação da fracção autónoma em causa, designadamente os seguintes - artigos 1.º e seguintes da petição inicial:

k1) O «valor patrimonial» sobre que incidiu a sisa adicional «foi fixado com base» numa área de 80 m<sup>2</sup>, quando a fracção em causa «tem apenas 50 m<sup>2</sup> de área»;

k2) Os «avaliadores» não se deslocaram «ao local»;

k3) A «avaliação não foi concluída no prazo de sessenta dias»;

kr4) Os «avaliadores» não se reportaram à data da transmissão do bem.

l) Os ora impugnantes identificam assim o objecto desta impugnação: o «Imposto que lhes foi liquidado» - intróito da petição inicial;

m) E formulam o seguinte pedido: seja «anulada na sua totalidade a liquidação do imposto peticionado (SISA Adicional)» - conclusão da petição inicial.

Com base nesta factualidade e depois de bem elucidativa, minuciosa e adequada referência à nossa melhor doutrina e à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, veio a concluir-se, já em sede decisória, por um lado, que os impugnantes não deduziram impugnação tempestiva e própria do acto de fixação do valor patrimonial estabelecido pela comissão de avaliação, tendo-se, por isso, tomado este valor patrimonial definitivamente assente, isto é, em caso decidido ou resolvido; e, por outro lado, que, não vindo assacado à liquidação propriamente dita qualquer vício susceptível de a inquinar na sua validade e consistência jurídicas, não se verificando padecer aquela liquidação de qualquer ilegalidade, designadamente por eventual preterição de formalidades legais, a final, concluiu-se, decidindo, pela improcedência da impugnação judicial.

É contra o assim decidido que se insurge o Ilustre Recorrente.

Sem qualquer razão, porém.

É, na verdade, pacífica, constante e uniforme a jurisprudência desta Secção no sentido de que, como no ajuizado caso dos autos, efectuada avaliação, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 53º do CSISD, o seu resultado, se não impugnado, nos termos e prazo previstos no art. 97º do mesmo diploma legal, ou não questionado mediante requerimento de 2ª avaliação a promover pelo interessado, o valor assim determinado ou achado se firma na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido, não mais podendo, válida e eficazmente, questionar-se tal valor, designadamente em eventual impugnação judicial que porventura venha posteriormente a deduzir-se do acto de liquidação subsequente efectuada, porventura, com base naquele valor.

E assim porque se entende também que esta avaliação ou, se requerida, a segunda avaliação, quando não contenciosamente impugnadas e enquanto acto administrativo inequivocamente lesivo e consequentemente destacável que são, à míngua de oportuna impugnação contenciosa, se firmam na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido, ficando, assim e por via disso, sanados os eventuais vícios próprios e do respectivo procedimento susceptíveis de inquinar aqueles na sua validade jurídica, designadamente os que porventura se prendam ou atenham com as formalidades legais que devem presidir e acompanhar a sua realização.

E daí que não sejam susceptíveis de invocação eficaz os possíveis vícios daquelas em posterior impugnação da liquidação efectuada com base nos valores assim determinados.

Nestes casos, como no ajuizado, a eventual eficácia da impugnação judicial da liquidação há-de antes aferir-se apenas pelos eventuais vícios próprios desta, enquanto acto tributário por excelência.

E este entendimento que a nossa jurisprudência vem afirmando para a questão jurídica subjacente não integra ou consubstancia qualquer violação das regras constitucionais, designadamente da apontada regra contida no invocado art. 268º n.º 4 do CR.

Na verdade, cumprindo capaz e cabalmente a exigência constitucional aqui consagrada, aí está a lei ordinária concedendo ao contribuinte a faculdade de contenciosamente sindicar os respectivos actos administrativos que os fixaram, caso com eles ou com os valores por eles fixados se não venha a conformar.

Do exposto resulta, aliás conforme vem doutamente decidido, que não pode o Impugnante servir-se, eficazmente, em impugnação judicial da liquidação, da alegação e eventual verificação de vícios porventura existentes no processo de avaliação que precedeu a impugnação da liquidação.

Se assim e não vindo assacados à liquidação judicialmente impugnada vícios próprios desta, não poderá esta impugnação proceder.

Tudo como manifestamente se verifica ocorrer no caso dos presentes autos e emerge da matéria de facto fixada.

Dela consta, com efeito e sem margem para quaisquer dúvidas, que, nos presentes autos de impugnação judicial da liquidação adicional de sisa, "... os impugnantes reportam os factos alegados ao acto de fixação de avaliação da fracção autónoma em causa, designadamente...:

K1) O «valor patrimonial» sobre que incidiu a sisa adicional «foi fixado com base » numa área de 80 m2, quando a fracção em causa «tem apenas 50 m2 de área»;

K2) Os «avaliadores » não se deslocaram ao «local»;

K3) A «avaliação não foi concluída no prazo de sessenta dias»;

K4) Os «avaliadores» não se reportam à data da transmissão do bem."

A impugnação judicial assim deduzida e fundamentada não poderia deixar de improceder.

No mesmo sentido, entre outros e para além dos invocados na sindicada decisão, colhe-se, com linear singeleza, esta firme e constante jurisprudência dos acórdãos desta secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2-12-87, processo n.º 4.439, publicado nos AP DR de 30-12-88, 1225 e BMJ 372, 341; de 4-05-94, processo n.º 15.930, in AP DR de 23-12-96, 1333; de 19-10-95, processo n.º 19.455; de 16-04-97, processo n.º 20.895; e de 20.326, de 6-05-98.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações, acolhendo, como inteiramente se acolhe, a firme e pacífica jurisprudência ora, e antes invocada, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso interposto pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do tribunal recorrido, assim mantendo a decidida improcedência da impugnação judicial deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 02 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contribuição industrial. Fixação da matéria colectável. Custos do exercício. Falta de prova do montante dos custos. Ónus da prova. Impossibilidade de determinação exacta da matéria colectável.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Estando demonstrada a existência de custos de despesas de ajudas de custo e transportes, mas não existindo documentos que comprovem o seu montante exacto, a Administração Fiscal não pode proceder a liquidação sobre a totalidade do montante contabilizado a*



- esse título, como se não estivesse demonstrada a existência de quaisquer custos desse tipo.*
- 2 — *As regras do ónus da prova só funcionam quando se chega a uma situação de dúvida sobre a realidade de um facto, não podendo permitir a liquidação referida quando há a certeza de que alguns custos ocorreram.*
  - 3 — *A limitação de custos em termos de razoabilidade, prevista no art. 26.º do Código da Contribuição Industrial apenas poderia ocorrer relativamente a custos comprovados na sua globalidade, que não devessem considerar-se na sua totalidade indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou ganhos e para a manutenção da fonte produtora.*
  - 4 — *Se a Administração Fiscal, após análise da contabilidade do sujeito passivo, não conseguisse determinar a matéria colectável de Contribuição Industrial de contribuinte do grupo A ou ficasse com dúvidas fundadas sobre a correspondência do resultado apurado à realidade, deveria proceder à fixação da matéria colectável de harmonia com as regras próprias para os contribuintes do grupo B.*

Recurso n.º 21 717. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Coutinho & Filhos, L.<sup>da</sup>; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - COUTINHO & FILHOS, LDA, com sede em Esgueira - Aveiro, impugnou judicialmente a liquidação de Contribuição Industrial referente ao ano de 1988.

O Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Aveiro julgou procedente a impugnação, na parte relativa à liquidação daquele imposto (negando provimento quanto ao pedido de juros compensatórios).

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância, na parte em que anulou a liquidação referente às despesas de ajudas de custo e transportes que lhe concedeu provimento, revogando a sentença recorrida, mas anulou a liquidação, com fundamento na alteração da matéria de facto a que procedeu.

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

1 - *Foram feitas correcções à declaração mod/2 da C.1., através do mapa Modelo 27-G, no montante de 5%, 109 011\$00, contabilizado como "ajudas de custo e transporte em carro particular".*

2 - *As ajudas de custo, mais quilómetros em viatura própria, tem como suporte contabilístico simples documentos internos, os quais enfermam das mais variadas irregularidades, não permitindo qualquer controlo claro e inequívoco destes encargos; Logo,*

*Tal montante não pode ser considerado como custo nos termos do artigo 26.º n.º 4 do C. C.I.*

3 - *Existe uma nítida contradição no acórdão recorrido, quando por um lado chega à conclusão de que a recorrida não demonstrou nem apresentou documentação fidedigna como suporte de tal encargo, mas por outro, acaba por concluir que apesar disso, tal liquidação de correcção tem que ser anulada.*

4 - Não compete à Administração Fiscal quantificar a importância efectivamente gasta em ajudas de custo e transporte em carro próprio e segundo critérios de razoabilidade, pois tal ónus da prova, recai sobre a recorrente (artigo 342º do Cód. Civil).

5 - Assim, o acórdão recorrido, violou os artigos 1.º, 6.º, n.º 1, 22.º, 26.º, n.º 4 todos do C.C.I., bem como os artigos 668ª linha c) do C.P.C. e 342.º n.º 1 do Código Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, por, em suma, ter sido dado como provado que houve algumas despesas com ajudas de custo, pelo que a Administração Fiscal não podia excluir a totalidade da quantia contabilizada pela impugnante relativamente a elas e devia efectuar a análise de toda a documentação e corrigir o quantitativo dos custos em conformidade ou em proporção com os valores dos documentos considerados irregulares ou insuficientes para justificar a contabilização.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

a)

Por carta registada com aviso de recepção, assinada no dia 12/10/90, a ora impugnante foi notificada para no prazo de quinze dias efectuar o pagamento eventual da liquidação de contribuição industrial, grupo A, no montante de 21.618.634\$00 e juros compensatórios de 4.853.107\$00, no total de 26.471.741\$00, referente ao exercício de 1988 - cf. fls. 75 e 76.

b)

Não tendo sido paga de modo eventual, foi a liquidação dita em a) debitada ao Tesoureiro da Fazenda Pública no dia 30/10/90 - cf. fls. 75.

c)

No dia 18/10/90 a ora impugnante havia apresentado na Repartição de Finanças, ao abrigo do artigo 82º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, reclamação relativamente à liquidação dita em a), em que, por errado apuramento da sua situação tributária, pedia a anulação da liquidação - cf. processo administrativo apenso.

d)

Por carta registada com aviso de recepção, assinada no dia 10/11/90, a ora impugnante foi notificada de que, por despacho do dia 30/10/90 do Chefe da Repartição de Finanças, lhe tinha sido indeferido o pedido dito em c), por falta de suporte legal - cf. processo administrativo apenso.

e)

No dia 30/1/91 a impugnante apresentou a petição relatada em l.1 - cf. carimbo de entrada a fls. 2.

f)

*A liquidação dita em a) ficou a dever-se ao facto de a Administração Fiscal ter entendido que a ora impugnante tinha omitido à respectiva matéria colectável a declaração de lucro tributável no montante de 56 152 291\$00, sendo 55 109 011\$00 referentes a ajudas de custo e quilómetros em viatura particular, indevidamente documentados, e 1 043 280\$00 referentes a perdas em imobilizações corpóreas - cf. fl. 84.*

g)

*A conduta da ora impugnante referida em f) foi objecto de auto de notícia, na base do qual se iniciou o processo de transgressão n.º 0202800/90 da 2ª Repartição de Finanças do Concelho de Aveiro, que se encontra suspenso nos termos do artigo 105º do Código de Processo das Contribuições e Impostos - cf. fls. 83 v.*

h)

*No dia 30/11/94 a impugnante, com os benefícios previstos no Decreto-Lei n.º 225/94 de 5/9, nomeadamente com dispensa do pagamento de juros compensatórios, pagou a liquidação dita em a) - cf. fls. 227 e 228.*

i)

*Os quantitativos relativos a ajudas e custo e quilómetros em viatura particular, e a perdas em imobilizações corpóreas, referidos em f), foram inscritos como custos na declaração de resultados do exercício do ano de 1988 que a ora impugnante oportunamente apresentou na competente Repartição de Finanças - cf. fls. 43 a 46.*

j)

*O quantitativo relativo a ajudas de custo e quilómetros em viatura particular, referido em f) e i), encontra-se contabilizado pela ora impugnante.*

k)

*Durante o ano de 1988 a impugnante prestou serviços e cedeu mão de obra a clientes seus, sediados em locais distantes da sua sede, para onde deslocou pessoal a quem pagou ajudas de custo e despesas de deslocação em viatura própria.*

l)

*A Administração Fiscal examinou a escrita da impugnante, concluindo:*

*"O montante da rubrica despesas com deslocação e estadas, em 1988, aumentou exageradamente em termos absolutos e relativos face ao exercício anterior, pois passou de 10.760 contos para 58.157 contos e de 5,5% do volume de vendas mais serviços prestados para 18,3%.*

*A rubrica está contabilizada em duas subcontas:*

*- 63.330 despesas com refeições - 3.047.557\$00,*

*- 63.337 ajudas de custo mais kms em viatura própria - 55.109.011\$00.*

*Ajudas de custo e kms têm como suporte contabilístico documentos intemos, cuja elaboração enferma das mais variadas irregularidades,*

não permitindo de forma alguma um controlo claro e inequívoco destes encargos.

Através de algumas fotocópias, extraídas de entre as várias centenas de documentos deste tipo arquivados na empresa (os quais foram por nós rubricados), que se incluíram no processo da declaração mod/2, sob a forma de anexos à informação elaborada em devido tempo, pretendemos apenas exemplificar o tipo de irregularidades cometidas na sua elaboração. Assim:

- Nenhum dos documentos contém uma rubrica de um "responsável" da firma que indicie qualquer controle sobre este tipo de despesas. Solicitamos folhas de ponto, mapas ou relações ainda que extra contabilísticas, que nos permitissem um controlo daquelas despesas, tendo-nos sido dito pelo técnico de contas que não existiam quaisquer outros elementos para além dos arquivados nas pastas da contabilidade.

- Há ajudas contabilizadas, apenas pelo simples facto de estarem mencionadas no recibo do salário (anexo 1).

- Kilómetros em viatura própria sem indicação dos dias e itinerários respectivos em proveito de um gerente, em quantidade tal que nos suscita reservas quanto à disponibilidade de tempo para exercer a gerência de facto (anexo 2).

- Outro tipo de documentos não indica os dias nem sequer o nome do empregado ou gerente (anexo 3).

- Outro conjunto de documentos não tem qualquer indicação aos dias, locais e serviços que originaram as ajudas (anexos 4 e 6).

- Outro grupo de documentos pretende justificar o pagamento de ajudas por todo o mês, incluindo fins de semana e feriados e simultaneamente vários milhares de kms (anexo 5).

- Outros documentos apenas mencionam o local onde o serviço teria sido prestado e com base nisso, contabilizaram-se ajudas e kms (anexos 8 e 9). - Outros documentos são fotocópias, não nos tendo sido apresentados os seus originais (anexos 9, 10 e 11).

- Outros documentos, além de incompletos como todos os outros, nem sequer estão assinados pelo empregado (anexos 12, 13, 14 e 15),

- Outros documentos mencionam o número de dias de ajudas superior ao número de dias do mês, outros ainda, são relativos a empregados que não constam da folha de salários da segurança social ou se constam é com um número de dias de trabalho inferior ao número de dias para efeitos de ajudas (anexos 16 e 17).

Devemos salientar que uma parte substancial das despesas de refeições contabilizadas na subconta 63330, estão documentadas através de facturas de restaurantes das localidades apontadas para efeitos de ajudas de custo ".

m)

Não se prova que no exercício de 1988 a ora impugnante tenha transmitido quaisquer bens do seu activo imobilizado.

n)

Não se prova que, à data da propositura da presente impugnação judicial, estivesse paga a liquidação aqui impugnada.

3 - Segundo resulta da matéria de facto fixada pelo Tribunal Tributário de 2.ª Instância, a Administração Fiscal não aceitou o montante contabilizado pela impugnante a título de ajudas de custo e trans-

portes em viatura própria, por não haver suporte documental suficiente para poder saber-se quais as despesas que foram efectivamente suportadas, pelo que fez acrescer à matéria colectável de Contribuição Industrial do ano de 1988 todo o montante contabilizado pela impugnante a este título.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância entendeu que tal acréscimo integral só seria legítimo se se devesse concluir que a impugnante não suportara qualquer despesa com o pagamento de ajudas de custo e transportes dos seus trabalhadores deslocados ou não tinha ocorrido qualquer deslocação, o que não é o caso, por a Administração Fiscal não ter tido dúvidas de que a impugnante deslocou trabalhadores no ano de 1988 e lhes pagou ajudas de custo e transportes.

Nesta situação, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância entendeu que o que a Administração Fiscal deveria ter feito seria corrigir o quantitativo destas despesas dentro dos limites que considerasse razoáveis, em conformidade com o preceituado no art. 26.º do Código da Contribuição Industrial, pelo que anulou a liquidação.

A Fazenda Pública entende que, o ónus da prova das despesas de ajudas de custo e transportes cabe à impugnante, pelo que, não sendo fidedigna a sua contabilidade, em tal matéria, a solução correcta era não considerar como custos todas as despesas referidas, como fez.

A questão a decidir é, assim, a de determinar se foi correcta a actuação da Administração Fiscal ao agir como defende no recurso.

4 - O art. 26.º do Código da Contribuição Industrial estabelece o seguinte:

#### ARTIGO 26.º

*Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tomou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:*

1. *Encargos da exploração básica, acessória ou complementar, relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como os respeitantes às matérias utilizadas, à mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, de conservação e reparação;*

2. *Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;*

3. *Encargos de natureza financeira, entre os quais juros de capitais alheios empenhados na exploração, descontos, ágios, transferências, oscilações cambiais, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções e obrigações, e prémios de reembolso;*

4. *Encargos de natureza administrativa, designadamente com remunerações, ajudas de custo, pensões de reforma, complementos de pensões de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso e seguros, com excepção dos de vida constituídos facultativamente;*

5. *Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;*

6. *Encargos fiscais e para-fiscais a que estiver sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto no artigo 37.º;*

7. *Reintegrações e amortizações dos elementos do activo sujeitos a deprecimento;*

8. *Provisões;*

9. *Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância deu como assente que a Administração Fiscal «*não teve dúvidas - como também o tribunal as não tem - de que recorrida deslocou trabalhadores, durante o exercício de 1988, e lhes pagou ajudas de custo e transportes*» (fls. 297).

Assim, determinando o n.º 4 do art. 26.º do Código da Contribuição Industrial que sejam contabilizados como custos os encargos com ajudas de custo e transportes, não há qualquer dúvida de que a liquidação é ilegal, na parte em que não contabilizou qualquer dos custos desse tipo contabilizados pela impugnante.

Na verdade, não considerando qualquer custo desse tipo e sendo seguro que alguns suportou a impugnante, a Administração Fiscal liquidou imposto com base numa matéria colectável superior à que deveria ter sido considerada, pelo que a liquidação é ilegal.

5 - A regra do ónus da prova, invocada pela Fazenda Pública recorrente, apenas tem aplicação quando há uma situação em que não se chega a uma conclusão segura sobre algum ponto que interessa apurar.

No caso, estando suficientemente comprovado que a impugnante alguns custos daquele tipo suportou no ano de 1998, não havia lugar a aplicação das regras do ónus da prova relativamente ao que estava provado, que era que algumas despesas contabilizadas a título de ajudas de custo e transporte tinham sido efectivamente efectuadas.

Estando demonstrada a existência de algumas despesas deste tipo, nada mais era necessário provar para concluir que elas não podiam ser ignoradas, na sua totalidade, para efeitos da fixação da matéria colectável.

6 - A actuação a levar a cabo, porém, não seria, pelo menos sem mais, a indicada pelo Tribunal Tributário de 2.ª Instância de reduzir os custos referidos aos limites considerados razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

Na verdade, a norma do corpo do art. 26.º do Código da Contribuição Industrial tem aplicação nos casos em que os custos a que se refere esse artigo estão devidamente comprovados.

Nesses casos, apesar de não haver dúvidas sobre a sua existência, pode haver situações em que nem todos devem ser considerados para efeitos de determinação da matéria colectável, pois só o devem ser os que forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora.

É no âmbito desta indispensabilidade que é concedida à Administração Fiscal a possibilidade de utilizar critérios de razoabilidade para limitar os custos relevantes para efeitos de determinação da matéria colectável, só os aceitando até aos limites em que pareçam indispensáveis para aqueles fins e, conseqüentemente, rejeitando os que apesar de suportados não devam considerar-se indispensáveis, em termos de razoabilidade.

Assim, na situação referida, a actuação adequada da Administração Fiscal seria, em primeiro lugar, levar mais longe a sua análise da documentação da impugnante, procurando determinar com a maior exactidão possível quais dos custos referidos eram de aceitar como verificados, como bem sugere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto. Se, após isso, não conseguisse apurar com precisão a matéria colectável, deveria a Administração Fiscal fazer aplicação das regras previstas para o grupo B da Contribuição Industrial, em conformidade com o preceituado nos arts. 54.º, § 1.º e 114.º, § único do Código da Contribuição Industrial.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes* — M.º P.º *Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Competência do S.T.A. em recurso de decisão de Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Matéria de facto. Desistência do recorrente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do disposto nos artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 167º do Código de Processo Tributário, das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância só cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando com exclusivo fundamento em matéria de direito.*
- 2 — *São as conclusões das alegações de recurso que delimitam o seu objecto e expressam os respectivos fundamentos, como decorre do disposto nos artigos 684º e 690º nº 1 do Código de Processo Civil.*
- 3 — *Alegando o recorrente, em recurso interposto para o S.T.A. de sentença de tribunal tributário de 1ª instância, um facto que a sentença não considerou, além de explanar juízos de valor sobre matéria de facto que brigam com os constantes da sentença, independentemente da sua utilidade para a decisão, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de facto, o que acarreta incompetência do S.T.A., mesmo que o recorrente venha a declarar desistir da apreciação da questões de facto.*

Recurso n.º 22.057; Recorrente: Machado e Machado, LDA.;  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. MACHADO & MACHADO, LDA., com sede em Lagos, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que negou provimento ao recurso da decisão do Director Distrital de Finanças de Faro que lhe aplicou a coima de 3.200.000\$00 por infracção ao disposto nos artigos 26º e 40º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Formula as seguintes conclusões (numeração de iniciativa nossa):

1ª

“A situação económica do arguido, não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios.

2ª

Que aliás (sic) 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.

3ª

E de que o arguido devia ter sido notificado, não o tendo sido.

4ª

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.

5ª

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.

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 29 do RJFNA, o que contrariaria o disposto no nº 2 do Artº 13º da C.R.P.

8ª

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.

9ª

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.



## 10º

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 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.

## 11º

O arguido aderiu ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto.

## 12º

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 contem normas a garantir esse direito, que não basta ser reconhecido, mas sim não criando normas que violam esses direitos.”

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo a manutenção do julgado.

1.3. A Exm<sup>a</sup>. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o Tribunal não ser competente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, que não versa, apenas, matéria de direito.

1.4. Ouvida sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, a recorrente veio desistir da apreciação das questões de facto, aproveitando para acrescentar as alegações e conclusões do recurso, invocando a nulidade da decisão administrativa que aplicou a coima.

1.5. Os Exm.<sup>os</sup> Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A decisão recorrida assentou nas seguintes considerações (alíneas de nossa iniciativa):

## A)

“Em 02.06.96, a Direcção de Serviços de Cobrança do IVA levantou à arguida os autos de notícia de fls. 2 destes autos e do apenso, pelo facto de esta ao apresentar as declarações periódicas respeitantes aos meses de Dezembro e Novembro de 1995 o que fez em 27.03.96 e 16.02.96, respectivamente, sem ter junto a tais declarações qualquer meio de pagamento para satisfazer tais impostos, no montante de 11.757.313\$00 e 5.539.353\$00.

## B)

Em 24.10.96, foi a mesma notificada nos termos e para os efeitos do disposto nos arts. 200º e 211º do C.P.T., tendo ela requerido a redução das coimas, nos termos do dito artº 211º nº 1.

## C)

Em 29.11.96 e 30.12.96, por decisões do Director Distrital de Finanças de Faro, foram-lhe aplicadas as coimas de 3.000.000\$00, 14.000\$00 e 1.500.000\$00, acrescidas de 2.120\$00, de custas.

D)

Tais decisões foram comunicadas à arguida em 13.01.97 e 15.01.97 nos termos e para os efeitos do disposto no artº 212º, nº 2 do dito C.P.T..

E)

Em 27 e 29.01.97, veio a arguida interpor recursos de tais decisões.

F)

Foram esses recursos admitidos como tempestivos.

G)

A arguida nos anos de 94/95, esteve incluída no regime mensal de declarações periódicas.

H)

Face ao disposto na al. a) do nº 1 do artº 40º do CIVA estava a arguida obrigada a apresentar até ao dia 20 do 2º mês seguinte a que respeitavam as operações, via postal, as respectivas declarações periódicas.

I)

E bem assim, nos termos do artº 26º nº 1 do mesmo Código, a remeter com tais declarações os montantes do imposto exigíveis.

J)

Não tendo a arguida enviado tais montantes, cometeu as contra-ordenações previstas nos artºs. 29º nº 2 e 9 e 31º nº 1, 2 e 3 do RJIFNA (esta duas vezes), já que o não fez, por indisponibilidade financeira.

K)

Por outro lado, a fixação das coimas nos montantes referidos está devidamente fundamentada, pois teve em atenção o valor dos impostos a arrecadar, a situação económica da arguida (a avaliar pelo volume de negócios), o prejuízo da Fazenda Pública e o proveito para a arguida pelo não pagamento dos impostos devidos e ainda o cadastro da arguida”.

3.1. Importa começar pela questão da competência do Tribunal para apreciar o recurso, suscitada pela Exmª. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal com fundamento em que a recorrente questiona “juízos de valor sobre matéria de facto, subjacentes à decisão recorrida”.

Na realidade, estão nesse caso as afirmações, ínsitas nas conclusões 1ª e 4ª a 6ª, segundo as quais “a situação económica do arguido, não pode ser avaliada pelo seu volume de negócios; 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 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. 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”.

Em todo este arrazoado se explanam juízos de valor sobre a matéria de facto que brigam com os feitos na sentença sob recurso, ou estão ausentes dela.

Mas, mais do que isso, a recorrente alega, na conclusão 11ª, um facto que a sentença não considerou: que “aderiu ao Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto”.

Ora, para saber qual o tribunal competente para apreciar o recurso, não importa a relevância dos factos alegados, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito.

E, não versando, exclusivamente, matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32ºnº 1 alínea b) e 4 1ºnº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3.2. Todavia, a recorrente, alertada para a questão, veio dizer que desiste da apreciação da matéria de facto alegada, pretendendo que o Tribunal conheça, apenas, da matéria de direito.

Só que esta desistência não é possível, porquanto, sendo as conclusões das alegações de recurso que definem o objecto do recurso, e impondo a lei um limite temporal para que essas conclusões venham ao processo, sob pena de não se conhecer do recurso, não pode admitir-se que, depois de esgotado tal prazo, se alterem (ainda que, só, por amputação, e ressalvado o caso de convite do tribunal, expressamente previsto na lei) essas conclusões, o que equivaleria a modificar o objecto do recurso - cfr. os artigos 684º e 690º do Código de Processo Civil, bem como o acórdão de 10 de Março de 1999 deste Tribunal, tirado no recurso nº 22119.

Daí que não seja atendível a desistência da recorrente.

3.3. Por último, e no concernente às questões pela recorrente suscitadas após o parecer do Ministério Público, importa dizer que competente para as apreciar é o tribunal que competente for para o recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcia Barbosa* — *António Pimpão* — *MP Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdiccional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da 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 de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 22.289. Recorrente: TNC - Transportadora Industrial de Camionagem, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes pimentel.

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

TNC - Transportadora Nacional de Camionagem, SA, recorre da sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente oposição, culminando a sua alegação com as seguintes conclusões:

A interpretação proposta pela sentença recorrida viola o disposto nos arts. 68º, 1 e 2, do CPT, 2º e 31º do DL 176/88, de 18/V (Ref. dos Serviços Postais) e 99º e 101º do Decreto de 14.VI.90 uma vez que a Rct. só pode ter-se por notificada da liquidação adicional em causa após efectiva recepção da notificação, consubstanciada na assinatura do A/R, o que não sucedeu;

Em alternativa e caso se entenda existir qualquer lacuna a integrar por recurso ao CPC (artº 2º, f), do CPT), então deve considerar-se que a sentença recorrida violou o disposto nos arts. 238º-A e 239º, de onde resulta que a RF deveria proceder à notificação para qualquer das sucursais e, após essa via, à notificação edital, o que não sucedeu;

Pelo que o presente recurso deve ser declarado procedente, ordenando-se a reforma da sentença recorrida em conformidade, uma vez que a caducidade do direito à liquidação gera a inexigibilidade da dívida exequenda - artigo 286º, 1, b), do CPT (Ac. STA de 21/V/97 - proc. 21.605).

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

Contra a oponente TNC foi instaurado o processo de execução fiscal nº 3336-94/100094.2 proveniente de dívida de IVA do ano de 1988 e juros compensatórios, tudo no montante de 9.193.711\$00.

A oponente foi citada em 3.VI.94, tendo apresentado a petição que deu origem a estes autos em 16.VI.94.

O imposto foi liquidado em 6.XII.93.

Foram expedidas cartas registadas em 7.XII.93, com aviso de recepção, para a sede da oponente, não tendo as mesmas sido reclamadas.

Este quadro factual não nos revela que a Repartição de Finanças não procedeu à notificação para qualquer das sucursais (da oponente), nem à notificação edital desta, factos vertidos na 2ª conclusão da alegação da Rct.

Como assim, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do

recurso daqueles dois factos de que a Rct se socorre para a construção da sua tese jurídica, ausentes do probatório.

É que, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 4.V.1994, "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 recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a este Supremo 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 ETAF e 167º do CPT.

Esta excepção dilatória é, como consabido, de conhecimento officioso - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Em seguimento do exposto se acorda em declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso "*per saltum*", competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois com o recurso para este STA houve renúncia ao recurso sobre matéria de facto.). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Comissão de revisão da matéria colectável. Decisão com acordo de vogal nomeado pelo contribuinte. Impugnabilidade contenciosa. Erro na quantificação da matéria colectável. Direito à impugnação contenciosa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não havendo qualquer norma expressa que exceptio-nasse do direito geral do contribuinte a impugnação contenciosa de actos lesivos os casos em que o vogal por aquele nomeado desse o seu acordo à deliberação da comissão de revisão, deve entender-se que ele tinha esse direito.*
- 2 — *No domínio de vigência do Código de Processo Tributário, na redacção posterior ao Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, os vogais nomeados pelos contribuintes para integrarem as comissões de revisão da matéria colectável, não eram representantes dos contribuintes, devendo antes agir com imparcialidade e independência técnica (art. 86.º, n.º 3, do C.P.T. naquela redacção, n.º 5 na redacção do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de janeiro).*
- 3 — *Nessas condições, a actuação do vogal nomeado pelo contribuinte não produzia efeitos na esfera jurídica*

*deste, pelo que a impugnabilidade contenciosa da deliberação da comissão, apesar da concordância que lhe aquele desse, não encontra qualquer obstáculo no princípio pacta sunt servanda.*

Recurso n.º 22.355; Recorrente: João Elísio Marques Silva; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOAO ELÍSIO MARQUES DA SILVA, residente em Sande S. Martinho - Guimarães, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.S. referente ao ano de 1992, com fundamento em erro na quantificação da matéria colectável.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou a impugnação improcedente.

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

*1 - A impugnação judicial da liquidação deve ser admitida - Art. 84 - n. 3; 89.º, n.º 2 e 136 do C.P.T.*

*2 - Não obstante o acordo dos vogais na Comissão de Revisão quanto à reclamação, o reclamante não fica prejudicado quanto ao recurso judicial da decisão.*

*3 - A impugnação só pode ser julgada improcedente face aos fundamentos do Art. 120 do C.P.T. ou às condicionantes do Art. 84 do mesmo Código.*

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações, defendendo a posição assumida na decisão recorrida, pelas seguintes razões, em suma:

*1 - A questão fundamental aqui em causa é a de saber se, após o acordo na Comissão de Revisão, é ou não possível impugnar judicialmente a decisão da referida Comissão de Revisão;*

*2 - Como bem decidiu a douda sentença ora recorrida, "... o contribuinte que chega a um acordo, na comissão de revisão, sobre o valor do lucro tributável a considerar em certa liquidação, não pode vir impugnar esta com fundamento que não seja superveniente relativamente a tal acordo. ";*

*3 - No caso dos autos, nenhum fundamento surgiu posteriormente à assinatura do acordo, pelo que não pode a pretensão do recorrente proceder.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de o recurso merecer provimento por, em suma, tudo indicar que o legislador quis, nos arts. 84.º, 87.º, 89.º, 120.º e 136.º do Código de Processo Tributário, que o contribuinte pudesse impugnar a liquidação com base em errónea quantificação mesmo tendo este, através do seu vogal, concordado com a fixação do valor e só assim se compreender que no Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, o legislador ao reformular o art. 89.º, n.º 2, do C.P.T., tenha estabelecido limites ao princípio da livre impugnabilidade em termos de, se a decisão da comissão estiver em conformidade com o parecer do perito independente e este tiver sido nomeado a requerimento do contribuinte, este não pode impugnar com base em errónea quantificação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*A liquidação em causa resulta do acordo obtido quanto ao lucro tributável do exercício, na comissão de revisão para que o impugnante reclamou, não vindo alegada qualquer pretensa ilegalidade praticada após esse acordo.*

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se, no domínio de vigência do Código de Processo Tributário, na redacção vigente em Agosto de 1997, o contribuinte que tivesse reclamado da quantificação da matéria colectável de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares para a comissão de revisão, pode impugnar judicialmente a decisão desta, nos casos em que aquela Comissão deliberou por acordo em que interveio o vogal designado pelo contribuinte.

4 - O impugnante, em 7-8-96, reclamou da fixação da matéria colectável de I.R.S. relativa ao ano de 1992, optando pelo regime previsto no Código de Processo Tributário (fls. 15 e seguintes).

A comissão, nos termos do n.º 1 do art. 85.º do C.P.T. é constituída por um presidente, delegado da Fazenda Pública, e dois vogais, um dos quais é também delegado da Fazenda Pública e o outro nomeado pelo contribuinte.

Em nenhuma norma deste diploma, na redacção então vigente, se previa qualquer restrição à possibilidade de o contribuinte impugnar judicialmente a decisão da comissão referida.

Na verdade, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, várias normas deste Código inculcavam a ideia de que tal direito de impugnação não deixava de ser assegurado, em nenhum caso, pois era globalmente assegurado sem a ressalva de qualquer excepção.

Era isso que sucedia com as seguintes normas:

- n.º 3 do art. 84.º, que prevê que a reclamação aí referida é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável;

- n.º 1 do art. 89.º, em que se prevê que «o acto de fixação da matéria tributável não é susceptível de impugnação judicial autónoma, salvo se não der origem à liquidação de imposto»;

- n.º 2 do mesmo artigo, em que, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, se estabelecia que «na reclamação ou impugnação do acto tributário de liquidação, pode ser invocada qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou a errónea quantificação desta»;

- art. 120.º, alínea a), em que se prevê a errónea quantificação dos rendimentos como fundamento de impugnação judicial;

- n.º 1 do art. 136.º em que se prevê como única limitação à impugnabilidade dos actos tributários com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável, a reclamação prévia referida no art. 84.º.

Por outro lado, se, no caso referido, se pretendesse restringir o direito dos cidadãos acederem aos tribunais, que lhe é constitucionalmente assegurado de forma generalizada, com a categoria de direito fundamental (art. 20.º, n.º 1, da C.R.P.), decerto se teria inserido uma disposição expressa nesse sentido.

Foi isso que se fez, aliás, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, no Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, ao alterar a redacção do n.º 2 do art. 89.º do C.P.T..

Na verdade, previu-se aqui uma impossibilidade de o contribuinte impugnar a decisão da comissão de revisão nos casos em que ele

requereu a nomeação de perito independente e, em matéria de facto, a decisão da comissão for conforme com o parecer por este emanado.

Desde logo, da limitação expressa do direito de impugnação, neste caso, e da sua não previsão também para outros casos, deverá concluir-se que apenas neste e não também nos outros se entendeu restringir tal direito.

Situação semelhante se encontra na Lei Geral Tributária em que, em sintonia com o decidido na sentença recorrida, se consagra a inimpugnabilidade da avaliação indirecta quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável (art. 86.º, n.º 4).<sup>(1)</sup>

Por isso, é de concluir que, quando não há previsão legal de uma excepção, vale a regra da impugnabilidade generalizada de todos os actos lesivos.

Aliás, sendo o direito de acesso aos tribunais para a defesa de direitos e o direito de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos (previsto no art. 268.º, n.º 4, da C.R.P.), direitos fundamentais<sup>(2)</sup>, as respectivas restrições não podem deixar de ter suporte constitucional e serem ditadas pela necessidade de assegurar outros direitos ou interesses legalmente protegidos.

No caso, não há necessidade de restringir o direito de impugnação judicial, designadamente para possibilitar uma mais rápida cobrança dos impostos, pois, por um lado, a própria admissão daquele direito pela C.R.P. constitui uma prova da sua compatibilidade com a satisfação deste interesse e, por outro lado, essa admissibilidade generalizada relativamente a todos os actos lesivos, em que se incluem os actos tributários que directa ou indirectamente afectem a esfera jurídica dos particulares, demonstra que o interesse público nessa cobrança rápida deve ceder perante aquele direito de impugnação contenciosa.

5 - Por outro lado, não se verificam os pressupostos da observância do princípio *pacta sunt servanda*, referido na sentença recorrida.

Na verdade, o vogal nomeado pelo contribuinte para integrar a comissão de revisão não é o próprio contribuinte e a nomeação não envolve sequer um mandato para representação dos seus interesses.

Com efeito, os vogais que intervêm na comissão, todos *eles*, têm o dever de agir com imparcialidade e independência técnica (n.º 5 do art. 86.º do C.P.T, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março), pelo que não poderão ser considerados como representantes dos interesses dos contribuintes perante a comissão.

Aliás, mesmo que pudessem como tal ser considerados, sempre teriam de se aplicar à vinculação dos contribuintes pela sua actuação as reservas gerais que a lei estabelece em relação à vinculação dos representados pelos actos dos seus representantes, por não haver, naturalmente, qualquer razão para, numa matéria em que está em causa a possibilidade de exercício de um direito de natureza análoga a um direito fundamental, estabelecer um regime mais oneroso para o repre-

<sup>(1)</sup> O estabelecido nesta disposição, porém, não é aplicável ao caso dos autos, por esta lei só entrou em vigor em 1-1-1999 (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro) e o regime de revisão da matéria tributável nela previsto apenas se aplicar a reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor (art. 3.º, n.º 1, deste mesmo Decreto-Lei).

<sup>(2)</sup> Embora não contidos no Capítulo I do Título II da Constituição, que engloba os «direitos, liberdades e garantias», o direito de acesso aos tribunais e o direito a impugnação contenciosa e actos lesivos que dele é corolário, são direitos de natureza análoga aos aí previstos, pelo que beneficiam do mesmo regime (art. 17.º da C.R.P.).

Neste sentido, podem ver-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, de 3.ª edição, página 17.



sentado do que o se estabelece, em geral, para qualquer relação jurídica. Ora, nos termos da lei civil, mesmo quando o mandatário é representante, por ter recebido poderes para agir em nome do mandante, os seus actos só produzem efeitos em relação à esfera jurídica deste se forem praticados dentro dos limites dos poderes que lhe foram conferidos ou sejam por este ratificados, expressa ou tacitamente (arts. 258.º, n.º 1, e 268.º, n.º 1, aplicáveis por força do preceituado no art. 1178.º, n.º 1, e art. 1163.º, todos do Código Civil). (1)

Assim, a nomeação de tal vogal pelo contribuinte para intervenção nas comissões de revisão previstas no C.P.T., destina-se a dar às referidas comissões, que são dirigidas e maioritariamente integradas por pessoas nomeadas pela Administração Fiscal, garantias de imparcialidade em relação a esta e de isenção na aplicação dos critérios técnicos que elas têm por função aplicar, não se destinando a fazer valer perante esta as perspectivas dos contribuintes sobre a definição dos seus direitos ou interesses.

Por isso, não poderá considerar-se que o contribuinte seja representado na comissão de revisão pelo vogal por si nomeado, pelo que estará afastada a possibilidade de estender à esfera jurídica deste as decisões que aquele tomar no seio dela. (2)

Consequentemente, não existirá aqui a vinculação do sujeito passivo pela actuação do vogal por si nomeado que seria necessária para se colocar uma questão de observância do princípio *pacta sunt servanda*.

6 - Assim, conclui-se que, não só à face da própria lei ordinária, mas também numa leitura compatível com a Constituição, as normas dos arts. 84.º, n.º 3, 89.º, n.º 2, 120.º, alínea a), e 136.º, n.º 1, do C.P.T. não podem deixar de ser interpretadas como não impedindo o direito de impugnação contenciosa.

Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra em que não se julgue improcedente a impugnação pela razão que fundamentou a ora revogada.

Sem custas, por a recorrida estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Jorge Sousa* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — M.P. *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Rejeição por manifesta ilegalidade.*

(1) A mesma solução será aplicável quando os actos do representante são praticados dentro dos limites formais dos poderes conferidos, mas em sentido contrário aos fins da representação, desde que seja ou deva ser conhecido o abuso dos poderes de representação, pelos outros intervenientes no acordo (arts. 1163.º e 269.º do Código Civil).

(2) Diferente poderá ser a situação no âmbito da Lei Geral Tributária, em que não se impõe ao perito nomeado pelo sujeito passivo para participar no procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável o dever de agir com imparcialidade e independência técnica, antes se fazendo referência à relação entre o sujeito passivo e o perito nomeado utilizando o conceito de representação (art. 91.º, n.º 1, da L.G.T.).

E, aliás, nesta perspectiva de representação do sujeito passivo pelo perito por si nomeado, que se poderá compreender a expressa impossibilidade de impugnação da decisão sobre a avaliação indirecta da matéria tributável, nos casos em que haja acordo, prevista no n.º 4 do art. 86.º

Porém, mesmo nestes casos, poderão colocar-se reservas à aceitação desta solução legal, numa perspectiva que tenha e mente o direito de impugnação contenciosa constitucionalmente consagrado, nos casos em que possa invocar-se excesso ou abuso dos poderes de representação.

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Rejeitado recurso contencioso por manifesta ilegalidade da sua interposição, vedado está o conhecimento dos vícios imputados ao pertinente despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos.*

Recurso n.º 22.417. Recorrente: Torralta - Club Internacional de Férias, S.A.; Recorrido: Director-Geral das Contribuições e Impostos; Relator: Ex.º Conselho Dr. Mendes Pimentel.

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

TORRALTA - Clube Internacional de Férias, SA, não se conformando com o acórdão do extinto Tribunal Tributário de 2ª Instância que rejeitou, por ilegalidade da sua interposição, recurso contencioso por si interposto do despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos de 5/VII/93 que deu provimento ao recurso hierárquico n.º 740.5/8262 do C.R.S.S. de Lisboa no processo de execução fiscal n.º 2178.92.100665.7, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

Porque a questão fundamental estava em saber-se se o despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos era, ou não, recorrível;

Por, para tal acto ser recorrível, necessário era que fosse definitivo e executório;

Porque os actos praticados no uso de uma competência ou um poder delegados, também actos definitivos e executórios desde que o fossem quando praticados pelo autor da delegação;

Porque o acto praticado pelo Director-Geral das Contribuições e Impostos apenas pode ser praticado no uso da delegação de competências;

Teremos de concluir pela sua recorribilidade para o Tribunal Tributário de 2ª Instância;

Porque a arguição de todos os vícios dos actos administrativos não é obrigatória, mas facultativa, de acordo com o disposto no artigo 37º da LPTA;

Porque a não arguição de um vício não implica a impossibilidade de conhecer os restantes;

Porque a ilegalidade na interposição do recurso hierárquico pelo CRSS de Lisboa não implica a impossibilidade do conhecimento desse e dos outros vícios que a decisão sobre o mesmo venha a ser proferida;

Teremos de concluir que não existia qualquer impedimento ao conhecimento pelo TT de 2ª Instância do recurso interposto pela Rct.;

Tendo decidido de forma diferente, o acórdão recorrido violou aquelas normas legais.

Não houve contra-alegação.

O EMMP é de parecer que se deve confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, tendo em consideração a fixação factual operada pela instância e para que se remete, a coberto do disposto nos artigos 713º, 6, e 726º do CPC.

O acórdão recorrido decidiu a rejeição do recurso contencioso em foco por ilegalidade na sua interposição devido

- ao facto de o despacho objecto dos presentes autos, não sendo imediatamente lesivo dos interesses da recorrente, por não representar a última palavra da Administração, não ser contenciosamente recorrível;

- e, ademais, do próprio despacho do chefe da RF de Grândola não cabia o recurso hierárquico interposto pelo CRSS de Lisboa, antes recurso judicial para o TT de 1ª Instância competente.

Nas cinco primeiras conclusões, a Rct. insurge-se contra aquela pronúncia, mas, depois, aceita a bondade da segunda afirmação de ilegalidade, só que defende que isso não implica a impossibilidade do conhecimento dos vícios de que vê ferido o despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos. Donde a Rct. "concluir que não existia qualquer impedimento ao conhecimento pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância do recurso interposto" por si.

Ora, como bem nota o distinto PGA, "esse desiderato não tem qualquer fundamento, nem lógico, nem legal, pois, o tribunal, ao rejeitar o recurso, está a afirmar que não pode conhecer de nenhum dos seus fundamentos".

E, na verdade, segundo o artigo 57º, 1, da LPTA, o tribunal só entra no conhecimento dos vícios do acto "se nada obstar ao julgamento do objecto do recurso". E é sabido que no § 4º do artigo 57º do RSTA se considera circunstância que afecta o prosseguimento do recurso a manifesta ilegalidade deste (além da sua extemporaneidade e da ilegitimidade das partes).

Como assim, afirmada no acórdão recorrido, com expressa aceitação da Rct., a ilegalidade da interposição do recurso decorrente do facto de não caber recurso hierárquico do despacho do Chefe da Repartição de Finanças, antes recurso judicial, não merece censura a decretada rejeição do recurso contencioso dos presentes autos, sem conhecimento dos vícios imputados ao pertinente despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela Rct., fixando-se a taxa de justiça em 40.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Fundamentos da oposição ilegalidade abstracta*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A inexistência do imposto nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação constitui uma ilegalidade abstracta e só existe quando o imposto não tenha sido criado por lei ou não tenha sido criado pelo órgão constitucionalmente competente;*
- II — *O imposto sobre o álcool foi criado pelo art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 117/92, de 22 de Junho, pelo que existia em 1994;*
- III — *A aplicação retroactiva de uma lei a um caso concreto pode gerar ilegalidade concreta mas não ilegalidade abstracta.*

Recurso n.º 22 455; Recorrente: Ministério Público ; Recorrido: CEVINIL — CEBTRAL TRANSF. SUB-PROD. VINICOLOS, LD.ª E FAZENDA PÚBLICA; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Almeida Lope.

### 1.º Relatório

Com base em ilegalidade da liquidação da quantia exequenda (imposto especial sobre o consumo de álcool) causado pela aplicação com efeitos retroactivos da nova redacção dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, ao Decreto-Lei n.º 52/93, de 28 de Fevereiro, a executada CEVINIL — CENTRAL TRANSFORMADORA DE SUB-PRODUTOS VINÍCOLAS, Ld.ª, com sede na Rua Dr. Ricardo belo, CST, R/C, Torres Vedras, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela Repartição de Finanças de Torres Vedras.

Por sentença de 9.10.97 (fls. 75 e 76), o M.º Juiz do 1.º Juízo (2.ª Secção) do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente por ter entendido que a oponente impugnou a legalidade concreta da dívida exequenda, o que só podia fazer por meio de impugnação judicial, pelo que é impróprio o meio processual da oposição à execução fiscal.

Inconformado, o M.º P.º interpôs recurso para este STA, concluindo que a oponente invocou a inexistência, à data dos factos, de lei que permitisse a liquidação da dívida exequenda e tal integra o fundamento de oposição previsto na al. a), do n.º 1, do art.º 286.º do CPT, não se tratando de uma ilegalidade concreta como se disse na sentença.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada.

### 2.º Fundamentos

Antes do art.º 4.º da oposição a oponente escreveu: ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DO I.S.A

No art.º 9.º escreveu: a partir do momento em que a QUEIROLIMPE, depositário autorizado, recebeu as mercadorias, a ora Oponente deixou de ter qualquer tipo de responsabilidade fiscal relativamente àquelas, conforme regime previsto no Decreto-Lei n.º 52/93, de 28 de Fevereiro. E disse-se no art.º 10.º: a irregularidade ocorrida foi única e exclusivamente perpetrada pela QUEIROLIMPE, ao não devolver o exemplar 3-A daqueles documentos administrativos, apesar de o ora oponente lhes ter inistentemente solicitado. E, decisivamente, escreveu no art.º 12.º: **TODOS OS FACTOS QUE ALEGADAMENTE ESTÃO NA ORIGEM DESTA TRIBUTAÇÃO OCORRERAM EM 1994, OU SEJA, ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS ÀQUELE DIPLOMA LEGAL PELA LEI N.º 39-B/94, de 27 de DEZEMBRO.** Acrescentou-se no art.º 13.º: de facto, estas alterações vieram, de forma absolutamente inqualificável, atribuir responsabilidade ao expedidor nos casos em que não seja devolvido o exemplar 3-A Finalmente, a oponente escreveu no art.º 14.º: tal responsabilidade não existia aquando dos factos sub iudice, pelo que não existe qualquer fundamento legítimo para a presente liquidação do ISA, a não ser que a Administração pretenda fazer uma aplicação retroactiva desta lei fiscal, em flagrante violação do princípio da legalidade.

Terá a oponente alegado uma ilegalidade concreta ou, ao invés, uma ilegalidade abstracta?

Nos termos do art.º 286.º, n.º 1, al. a), do CPT, é fundamento da oposição à execução fiscal a INEXISTÊNCIA DO IMPOSTO NAS LEIS EM VIGOR À DATA DOS FACTOS A QUE RESPEITA A OBRIGAÇÃO.

Um imposto não existe quando não foi criado por lei e pelo órgão constitucional competente para o efeito (art.º 103.º, n.º 2, e art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República).

Ora, no uso da autorização legislativa concedida pelo art.º 46.º da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 117/92, de 22 de Junho, cujo art.º 3.º veio dizer: É CRIADO O IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O ALCOOL (ISA) A QUE FICA SUJEITO TODO O ALCOOL ETÍLICO NÃO VÍNICO PRODUZIDO NO TERRITÓRIO NACIONAL OU IMPORTADO.

De acordo com o art.º 24.º-A é subsidiariamente aplicável a este imposto o Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro.

Logo, em 1994 o ISA estava legalmente criado e existia no nosso sistema fiscal. Se o seu regime legal foi bem ou mal interpretado ou aplicado pela Administração Aduaneira é coisa que releva não da existência ou inexistência desse imposto mas de ilegalidade concreta do acto da sua aplicação em caso concreto.

A questão de saber se a Administração fez ou não uma aplicação retroactiva da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, já não é uma questão de existência ou não do imposto na ordem jurídica, mas da legalidade em concreto do acto de liquidação do imposto. A oponente não pôs em causa a constitucionalidade de qualquer lei que criasse um imposto com efeitos retroactivos, mas a legalidade de um acto de liquidação, que é um acto de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Saber se uma lei se deve ou não aplicar retroactivamente, ou se foi ou não aplicada retroactivamente, é um problema de legalidade concreta. Se se aplicou retroactivamente, quando não o devia ser, violou-se a redacção inicial da lei. Se não se aplicou retroactivamente quando o devia ser, violou-se a redacção nova que previa sua aplicação retroactiva.

Mas estamos sempre caídos na ilegalidade concreta.

Ora, para as ilegalidades concretas os contribuintes dispõem do meio processual próprio, que é a impugnação judicial, nos termos do art.º 120.º do CPT. Se os contribuintes não usam desse meio no prazo legal (art.º 123.º do CPT), já não se podem servir dele na oposição à execução fiscal, invocando a ilegalidade abstracta prevista no art.º 286.º, n.º 1, do CPT.

Por estas razões, a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação da lei processual fiscal.

### 3.º Decisão

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

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Declaração de falência do executado e oponente.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — Nos termos do art. 264º do CPT, na redacção dada pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril, decretada a falência do executado serão sustados todos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados.*
- II — Porque assim haverão de ser igualmente sustados nos seus termos os eventuais processos de oposição àquelas execuções.*

Recurso n.º 22.527; Recorrente: ICESA - Industrial de Construções e Empreendimentos, SARL.; Recorrido: Domingos Pássaro Jarrete; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Em conferência, acordam os Juizes da secção de Contenciosa Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

Com fundamento em ter requerido uma nova avaliação que ainda não foi feita nem autorizada, apesar dos vários requerimentos feitos nesse sentido, a executada - Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL, com sede na Av. Gago Coutinho, 48-A, R/C, Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi movida pela Câmara Municipal de Lisboa para cobrança coerciva da taxa de conservação de esgotos do ano de 1992, no valor de 2.431.974\$00, relativa ao imóvel sito na Av. da Liberdade, n.º 9, Lisboa. Invocou como fundamento da oposição as alíneas a) e g), do n.º 1, do art.º 286º do CPT.

Por sentença de 5-6-96 (fls. 73 a 79), o M.<sup>mo</sup> Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância da Lisboa julgou a oposição improcedente, por não se verificarem os dois fundamentos invocados.

A oponente recorreu para o antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual, por acórdão de 22.4.97 (fls. 111 a 119), negou provimento ao recurso, entendendo que a recorrente tinha invocado fundamentos novos e que o que está em causa é a ilegalidade concreta da dívida.

Continuando a não se conformar, a executada recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, voltando a insistir no facto da o valor patrimonial com base no qual foi calculada a taxa de esgotos ter sido impugnado conforme se prova por requerimentos dirigidos ao Chefe da Repartição de Finanças e ao próprio Ministro das Finanças, requerendo nova avaliação, não tendo tais requerimentos ainda sido decididos e encontrando-se pendentes.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Dg.<sup>ma</sup> Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer, no qual pede a suspensão da instância da oposição por ter havido declaração de falência que tem como efeito suspender a execução. Quanto ao fundo, entende que deve ser negado provimento ao recurso pelo facto de os recursos versarem questões novas.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que, com interesse, a 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

*- Em 30.4.92 e em 4.6.93, a recorrente dirigiu ao Senhor Ministro das Finanças exposições-requerimentos (fls. 8 e 10), onde renova o pedido, já formulado em 17.7.91, de nova avaliação ao prédio, já que a efectuada em 1990, está incorrecta, por excesso, já que aumentou o valor tributável do imóvel de 3.551.214\$00 para 16.197.484\$00,*

*requerendo ainda a retroactividade do resultado da nova avaliação ao ano de 1990.*

*- Em 30.4.92 e em 3.6.93 deram entrada na repartição de finanças do 4º Bairro Fiscal de Lisboa, requerimentos de idêntico conteúdo mas dirigidos ao Chefe da Repartição;*

*- Segundo informações da CML, de 24.5.95, nessa data os requerimentos ainda não tinham obtido qualquer decisão.*

Afrontemos em primeiro lugar e prejudicialmente a questão suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, isto é, a da requerida suspensão da instância com base no invocado facto de, entretanto, se ter verificado a declaração de falência da executada, ora oponente e Recorrente jurisdicional.

Decorre dos autos de execução juntos por apenso à presente oposição àquela execução fiscal que, por acórdão do Tribunal Judicial da Comarca de Vila Franca de Xira de 26 de Maio de 1993, transitado em julgado no seguinte dia 11 de Junho do mesmo ano, foi declarada a falência da executada e aqui oponente.

Assim, de acordo com o doutamente arguido e nos termos do invocado art. 264º do CPT, na redacção dada pelo DL n.º 132/93, de 23-04, "... 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 instauração. &4

- cfr. n.º 1º.

E já nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do mesmo preceito da lei adjetiva fiscal, os processos de execução pendentes serão remetidos e apensados ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos, depois de devidamente contados e de neles se ter efectuado o necessário cálculo dos juros de mora devidos.

Porque assim e uma vez que a execução de que os presentes autos são oposição foi instaurada em 6.03.95, isto é, depois já da declaração de falência da executada e oponente, deveriam os respectivos autos ter sido logo sustados nos seus trâmites processuais, após a instauração,

Verificado que se mostra igualmente ter a presente oposição àquela execução sido instaurada já depois também e necessariamente depois da declaração da falência da oponente,

Importa agora, nos termos do convocado preceito legal (art. 264º do CPT) e porque estes autos daquele processo executivo são incidente, ordenar a requerida sustação de ambos os processos, já que com este último, o presente processo de oposição à execução fiscal, se visa precisamente a eventual extinção daquela execução, execução que apenas poderá prosseguir nas condições e nos termos dos n.º 4 e 5 do referido preceito legal.

Pelo exposto e sem necessidade de outras considerações, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia oportunamente suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, ordenando a requerida sustação dos processos, determinar ainda a remessa dos presentes autos e dos que lhe vêm apensos ao Tribunal da Falência, nos termos do referido art. 264 do CPT, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Almeida Lopes* (vencido, pois já passou mais de um ano após o trânsito em julgado da sentença que declarou a falência - artº 205º do CPREF). — Fui presente, *Mota salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IVA - Fixação do Imposto - Notificação com aviso de recepção - Não recebimento - da carta registada - Oponibilidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O nº 3 do artº 254º do C.P. Civil não é aplicável à notificação, da fixação do IVA, de acordo com o disposto no artº 84 do CIVA, efectuada por carta registada com aviso de recepção nos termos dos nºs 1 dos artºs 64º e 65º e nº 3 do artº 66º, todos do C.P.T.*
- 2 — *Assim, o não levantamento, nos correios, de carta registada com aviso de recepção, enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, sem que tenha havido alteração do mesmo e sem que ele a tenha recusado, não concretiza a respectiva notificação.*
- 3 — *Em tal hipótese, esta não é oponível ao interessado, carecendo o respectivo de eficácia - dito artº 64º nº 1. 4 - Tal falta de notificação constitui preterição de formalidade legal ou vício de forma, do processo de liquidação, invalidando esta.*

Recurso 22 529. Recorrente: Jorge Manuel Oliveira Santiago. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Jorge Manuel Oliveira Santiago, do aresto do TCA, proferido em 20-05-97, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra as liquidações de IVA, dos anos de 1987 e 1988.

Fundamentou-se o aresto recorrido na validade da notificação efectuada ao contribuinte por ofício registado com aviso de recepção, mau grado não o ter levantado na estação de correios, pelo que foi devolvido ao remetente, hipótese não prevista nos arts. 65º e 66º do C.P.T. e que, assim, seria solucionada recorrendo-se ao disposto nos arts. 254º nº 3 e 255 do CPC, isto é, a notificação ter-se-ia por concretizada no terceiro dia posterior ao do registo, justificando-se o apelo a tais disposições legais, embora fora do seu campo natural de aplicação - um processo judicial pendente -, na consideração de que a relação jurídica tributária não se inicia aquando da notificação da liquidação por parte da administração fiscal", existindo aquela previamente, integrando para o contribuinte, a obrigação de se inscrever no ficheiro central de contribuintes, indicando o seu domicílio fiscal e comunicando as eventuais alterações posteriores - dec. - lei 463/79 e art. 70º do C.P.T., permitindo a notificação do contribuinte para o seu domicílio fiscal, assim facilitando os contactos entre aquele e o fisco. O que sai reforçado pelo disposto naquele art. 70º pelo que, "hoje, a regra do art. 254º nº 3 do Código do Processo Civil assenta num pressuposto que se verifica também no procedimento administrativo' pois, "em ambos os



casos, o interessado ou seu advogado manifestaram, ou puderam manifestar, num concreto processo, o seu escritório ou domicílio para receber as notificações que, no âmbito dele, lhes hajam de ser feitas”, sendo que a omissão dos deveres respectivos acarreta a inoponibilidade, à Administração Fiscal, do não recebimento das notificações que, por causa dessa omissão, venham a ocorrer, podendo assim concluir-se que, após a entrada em vigor do C.P.T., a

regra do art. 254º do CPC “é aplicável ao processo gracioso tributário, como norma supletiva, por força do art. 2º alínea f) do primeiro dos citados códigos”.

“Ou seja: se o contribuinte não informar, no processo a alteração da sua residência, não pode pretender favorecer-se do não recebimento da notificação feita para a morada em que deixou de residir - art. 70º n.º 2 do Código do Processo Tributário

E se existindo no processo a morada correcta a carta para aí enviada não for recebida, por não ser possível entregá-la, nem ser reclamada nos serviços postais, também esse não recebimento não pode ser oposto à Administração fiscal já que “o contribuinte não tem apenas o dever de indicar uma qualquer morada, mas o de apontar uma onde possa receber e efectivamente receba correspondência; mais tem o dever de a procurar na estação de correio, se acaso, não lhe pôde ser entregue e lhe foi deixado aviso”, traduzindo-se o contrário “em aceitar que os contribuintes se furtassem às notificações por via postal sempre que isso lhes conviesse, quando a intenção do legislador, ao consagrar essa modalidade de notificação, foi, precisamente, a de as tomar mais céleres e fáceis”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - O recorrente exerceu a actividade de indústria hoteleira, com estabelecimento na Av.º Fernão de Magalhães, 495- D, rés-do-chão, em Coimbra, desde 11 de Abril de 1986 a 31 de Março de 1988 - informações de fls. 95 e 105 a 107.

B - Em 7 de Dezembro de 1990 o recorrente entregou a declaração de cessação dessa actividade, indicando como sua morada a Rua 4 de Julho, nº 59 -1º, em Coimbra - fls. 14.

C - Em 5 de Maio de 1992 foram efectuadas ao recorrente liquidações de IVA relativo aos períodos de 1 de Outubro a 31 de Dezembro de 1987 e 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1988, com recurso a presunções - fls. 28 a 36.

No entanto, o ora alegante, apenas é responsável pelos impostos devidos até 31/03/88, data até à qual exerceu a actividade e não até 31/12/88 conforme liquidações levadas a efeito. Cfr. informações de fls 95 e 105 a 107.

D - Em 5 de Maio de 1992, a 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, enviou ao recorrente o ofício nº 1589, sob registo nº 149223, com aviso de recepção, dirigido para o estabelecimento da Av.º Fernão de Magalhães, a notificá-lo da fixação do IVA e para reclamar querendo, em 30 dias - fls. 37 e 39.

E...Esse ofício veio devolvido com a indicação “Desconhecido pela posta de Coimbra. Fui informado que retirou da morada indicada - Fls. 39

É que desde 07/12/90 o recorrente havia cessado a actividade nesse estabelecimento - ver alínea B.

F - O mesmo ofício foi reenviado pela Repartição de Finanças, sob registo nº 154460 com aviso de recepção, para a morada indicada pelo recorrente - Rua 4 de Julho, nº 58 -1º 3000 COIMBRA, vindo devol-

vido com a indicação "Não atendeu às 13,15. Avisado C<sup>a</sup> 25-5-92. Não reclamado - fls. 38, 99 e 105.

G - 0 mesmo officio foi reenviado pela Repartição, em 11 de Junho 1992, sob registo n<sup>o</sup> 161697, com aviso de recepção, para a morada indicada pelo recorrente - Rua 4 de Julho, n<sup>o</sup> 58 -1<sup>o</sup>, 3000 COIMBRA, vindo devolvido com a indicação Não atendeu às 14,30. Avisado C<sup>a</sup> 12-692. Não reclamado 92-06-25 fls. 340, 99 e 105.

H - Em 21 de Dezembro de 1992 foi emitido mandado de notificação pessoal do recorrente, para o mesmo efeito, para a Rua 4 de Julho, 58 -1<sup>o</sup>COIMBRA, o qual foi cumprido em dia indeterminado do mesmo mês - fls. 50

Mais concretamente, tal mandado de notificação pessoal, foi cumprido em 28/12/92 como consta da alínea I da especificação do douto Acórdão ora em recurso, tanto mais que tal mandado é o único que foi passado e é também o único que foi notificado ao ora alegante, como se conclui da referida especificação

I - Em 28 e 29 de Dezembro de 1992, foram dirigidos ao recorrente, para a morada referida em G, Rua 4 de Julho, 58 -1<sup>o</sup>em Coimbra, e para a sede do estabelecimento onde exerceu a actividade, na Av<sup>a</sup> Femão de Magalhães, 495 - D, rés-do-chão, em Coimbra, quatro officios registados com avisos de recepção, recebidos em 30/12/92 e 07/01/93, dando sem efeito a notificação efectuada em 28/12/92, através do mandado de notificação de 21/12/92, para os mesmos fins a que se referia o officio n<sup>o</sup> 1589, de 05/05/92, ou seja, para pagar ou reclamar contra o IVA que lhe havia sido fixado, relativamente a 1987 e 1988 por presunções, alegadamente face à notificação que lhe teria sido efectuada pelo officio n<sup>o</sup> 1589, de 05/05/92 - fls. 41 a 49 e 106.

Como já vimos em D, E e F, esta officio era para reclamar querendo, da fixação do IVA, officio esse que foi devolvido à remetente 2<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Coimbra, com a indicação "Não atendeu às 13,15. Avisado C<sup>a</sup> 25/5/92. Não reclamado."

Assim a presunção de que a notificação do officio 1589, de 05/05/92, da 2<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Coimbra, havia sido efectuada, apesar de tal notificação ter sido devolvida pelos CTT, com o aviso de recepção em branco, como o processo documenta, constitui a ilegalidade que serviu de fundamento à dedução desta impugnação e dos consequentes recursos - cfr. n<sup>o</sup> 3 do art<sup>o</sup> 66 do C.P.T..

J - Que a 2<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Coimbra, não considerava efectuada a notificação do officio n<sup>o</sup> 1589, de 05/05/92, por o aviso de recepção ter sido devolvido sem estar assinado pelo destinatário, bem o demonstra o facto de em 21/12/92, ter emitido mandado de notificação pessoal, com o mesmo conteúdo do dito officio n<sup>o</sup> 1589, mandado esse que foi cumprido em 28/12/92 - cfr. fls 50.

L.: No entanto, 2 dias depois de 28/12/92, ou seja, em 30/12/92 e depois em 07/01/93, recebeu o ora alegante os officios datados de 28 e 29/12/92, da dita 2<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Coimbra, dando sem efeito a notificação pessoal efectuada em 28/12/92, ou seja foi fiscalmente considerada nula ou sem efeito a única notificação que havia sido levada a efeito, ao ora alegante, para efeitos de pagamento ou reclamação do IVA em causa. (cfr. fls. 41 a 49 e 106).

M - Considerada sem efeito em 30/12/92, a única notificação pessoal que foi efectuada em 28/12/92, uma vez que a notificação que se pretendia levar a efeito através do officio n<sup>o</sup> 1589, de 05/05/92, foi devolvida com o aviso de recepção em branco, e também havia sido considerada não efectuada, por tal motivo, única razão que explica a passagem do mandado de notificação pessoal de 21/12/92, é evidente

que, até hoje, tal notificação não foi ainda concretizada e já caducou há muito o direito à liquidação do IVA em causa - cfr. nº 1 do artº 33º do C.P.T..

N - Na verdade, conforme douto Parecer do Exº Procurador da República, junto do Tribunal Tributário de 2ª Instância, o presente recurso merecia provimento, por se verificar a alegada falta de notificação do acto de fixação do valor tributável e da facultade de reclamação graciosa, já que a Administração Fiscal considerou sem efeito a única notificação efectuada em 28/12/92, padecendo a liquidação de ilegalidade por o acto preparatório a seu montante enfermar de vício de forma, douto Parecer este que aqui sufragamos.

O - Por outro lado, a presunção do artº 70º do C.P.T., conforme consta da parte final do seu nº 2, é 'sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da notificação pessoal'.

Por isso, em caso nenhum é dispensada a obrigação da notificação pessoal, contrariamente ao que foi doutamente julgado no douto Acórdão ora em recurso.

P - Nesta conformidade, concordamos com o douto voto de vencido exarado no Acórdão em análise, pois também entendemos que, 'a notificação por carta registada com A.R. se encontra exhaustivamente regulada no C.P.T. - artº 6613, não sendo pois de aplicar o disposto no artº 254º e 255º do C.P.C.. O artº 70º do C.P.T. não altera, neste particular, o enfoque da questão, já que se reporta apenas e só à alteração do domicílio/sede (com o que tem a ver o prazo de 10 dias para o efeito e a subsequente alteração introduzida pelo Dec.-Lei nº 47195, de 03-10), questão que aqui não se suscita.

Q - Por tudo isto, não foi efectuada a notificação do officio nº 1589, de 05/05/92, para pagar ou reclamar o IVA em causa, tendo sido anulada a única notificação pessoal de facto através de mandado; o recorrente ora alegante não alterou ou mudou o seu domicílio fiscal e, ao caso não é aplicável o que dispõem os arts. 254º e 255º do C.P.C., uma vez que, com igual finalidade dispõe o art 70º do C.P.T., o qual, na parte final do seu nº 2 dispõe que é sempre obrigatória a notificação pessoal, a qual, neste caso, não foi ilegalmente levada a efeito.

R - Assim, tendo sido doutamente julgado improcedente o nosso recurso a que se refere o processo à margem indicado e, confirmada a douta sentença então recorrida, os Venerandos Senhores Juizes Desembargadores do Tribunal Tributário de 2ª Instância, no douto Acórdão ora em recurso, confirmando e considerando que a notificação que se pretendia levar a efeito através do officio nº 1589, de 05/05/92, da 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, através de carta registada com aviso de recepção, para pagar o IVA que foi presumido ou reclamar contra as presunções levadas a efeito, officio esse que pelos C.T.T. foi devolvido àquela Repartição de Finanças, com o aviso de recepção por assinar, com a indicação Não atendeu às 13,15. Avisado Cª 25/05/92. Não reclamado", considerando dizíamos que tal notificação, havia sido feita, por aplicação do disposto nos arts. 254º e 255º do C.P.C., sendo certo que a notificação com carta registada e aviso de recepção está exhaustivamente regulada no C.P.T., no seu art 66 e no seu nº 3 e que o art. 77º do mesmo C.P.T., nada altera do nº 32 do referido art 66º, prevendo até que, tal inoponibilidade, é 'sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da notificação pessoal', (cfr. nº 2 do art 70º do C.P.T.) dizíamos, os Venerandos Senhores Juizes Desembargadores que assim doutamente julgaram, com o devido respeito que é muito, violaram entre outras, as disposições do nº 3 do art 66º, do nº 2 do art 84º, do nº 1 do art 64º, do nº 1

do art 655º do nº 3 do art 66º e do nº 2 do art 70º, estes do C.P.T., e o nº 1 do art 85º do CIVA, razões pelas quais, deve tal douto Acórdão ser revogado, substituindo-se por outro julgando procedente este recurso, o que também se requer.

Nestes termos, com douto suprimento que se requer, deve o douto Acórdão ora em recurso, do Tribunal Tributário da 2ª Instância e de 20/05/97, ser revogado e substituído por outro que a impugnação e o presente recurso sejam julgados procedentes, por provados, determinam também a anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios que foram impugnadas, referentes a 1987 e 1988, do total de 2 199 548\$00, uma vez que se verificam as ilegalidades que alegadas, nomeadamente que a notificação que se pretendia fazer através do ofício nº 1589, de 05/05/982, da 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, com carta registada e aviso de recepção, não foi levada a efeito, por o ora recorrente não ter sido encontrado no seu domicílio pelo carteiro que devolveu àquela Repartição tal notificação, com o aviso de recepção por assinar, pelo que tal notificação não foi efectuada e não se encontra perfeita, conforme dispõe o nº 3 do art 66º e nº 2 do art. 70º, ambos do C.P.T, contrariamente ao que foi doutamente julgado, liquidações essas que depois de anuladas e se pagas devem ser restituídas ao recorrente JORGÉ MANUEL OLIVEIRA SANTIAGO, acrescidas dos juros indemnizatórios referidos no art. 92º do CIVA e art. 24º do C.P.T., par se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento à impugnação e recurso..“.

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão recorrida, já que, face aos factos dados como provados, a notificação, sob registo postal e com aviso de recepção, foi enviada para a morada indicada pelo ora recorrente que foi sempre avisado de depósito de

e não reclamou nunca, sendo que “nenhuma disposição legal impõe a notificação pessoal do acb em causa, pelo que a notificação tem que obedecer aos requisitos do art 69º do C.P.T., o que, no caso ocorreu e, assim, por força do nº 2 do art. 70º do C.P.T., o não recebimento da carta registada não é oponível A Administração fiscal”, funcionando o domicílio fiscal do contribuinte como sede, para jurídico-fiscais, nomeadamente para qualquer tipo de contacto necessário com a Administração Fiscal,

“pelo que a notificação em causa não pode deixar de ter-se por verificada, com cumprimento de todos os requisitos legais aplicáveis.”

O Ex.º magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, como se decidiu no Acórdão deste Tribunal, de 10\_2-99 Rec. 22.290.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual vem apurado que:

A) O recorrente exerceu a actividade de indústria hoteleira, com estabelecimento na Avenida Fernão de Magalhães, nº 495 -D, r/chão, em Coimbra, desde 11 de Abril de 1986 até 31 de Março de 1988 - informações de fls. 95 e 105 a 107.

B) Em 7 de Dezembro de 1990 o recorrente entregou a declaração de cessação dessa actividade, indicando como sua morada Rua 4 de Julho, nº 581º, Coimbra - fls.14.

C) Em 5 de Maio de 1992 foram efectuadas ao recorrente liquidações de IVA relativo aos períodos de 1 de Outubro a 31 de Dezembro de 1987 e 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1988, com recurso a presunções- fls. 28 e 36.

D) Em 5 de maio de 1992 a 2ª Repartição de finanças do Concelho de Coimbra enviou ao recorrente o ofício nº 1589, sob registo nº 149223, com aviso de recepção, dirigido para o estabelecimento da Avenida Fernão de Magalhães, a notificá-lo da fixação do Iva e para reclamar, querendo, em 30 dias - fls. 37 e 39.

E) Esse ofício veio devolvido com a indicação "Desconhecido pela posta de Coimbra. Fui informado que retirou da morada indicada" - fls. 39.

F) O mesmo ofício foi reenviado pela Repartição, sob o registo nº 154460, com aviso de recepção, para a morada indicada pelo recorrente - Rua 4 de Julho, nº 58 - 1º, 3000 COIMBRA - vindo devolvido com a indicação "Não atendeu às 13,15 Avisado C' 25-5-92" "Não reclamado" - fls. 38,99 e 105.

G) O mesmo ofício foi reenviado pela Repartição, em 11 de Junho de 1992, sob registo nº 161697, com aviso de recepção, para a morada indicada pelo recorrente - Rua 4 de Julho, nº 58 -1º, 3000 COIMBRA - vindo devolvido com indicação "Não atendeu às 14,30 Avisado C' 12-692" "Não reclamado 92-06-25" fls. 340, 99 e 105.

H) Em 21 de Dezembro de 1992 foi emitido mandado de notificação pessoal do recorrente, para o mesmo efeito, na Rua 4 de Julho, 58 1ºCoimbra, o qual foi cumprido em dia indeterminado do mesmo mês - fls. 50.

I) Em 28 e 29 de Dezembro de 1992 foram dirigidos ao recorrente, parar a morada referida em G) e parar outra, quatro ofícios registados com aviso de recepção, recebidos em 30 de Dezembro de 1992 e 7 de Janeiro de 1993, dando "sem efeito a notificação efectuada em 28/12/92"; "face à notificação que já lhe havia sido efectuada pelo ofício nº 1.589 de 05 de Maio de 1992 - fls 41 a 49e106.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da validade da notificação efectuada por ofício de 5 de Mai/92, da 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, nº 1589, enviado sob registo nº 154460, com aviso de recepção, para a morada indicada pelo recorrente - Rua 4 de Julho, nº 58 1º 3000 Coimbra, o qual veio devolvido com a indicação «não atendeu às 13,15. Avisado C' 25-5-92" - "Não reclamado".

"O contribuinte exerceu a actividade de indústria de hotelaria, com estabelecimento na Avenida Fernão de Magalhães, nº 495-D r/chão, em Coimbra, desde 11 de Abril de 1986 até 31 de Marco de 1988", e "em 7 de Dezembro de 1990... entregou-a declaração de cessação dessa actividade indicando como sua morada a (dita) Rua 4 de Julho"....

O fisco pretendia notificar o recorrente, nomeadamente da fixação do IVA, considerado em falta, dos anos de 1987 e 1988e para, querendo, reclamar da mesma.

Tal reclamação tem efeito suspensivo - art. 84ºnº 2 do CIVA, sendo que, na sua falta, logo se segue a cobrança do tributo, tomada definitiva a liquidação - seu art. 27º.

E é necessária, pelo que, não deduzida, não podem, na impugnação judicial da liquidação, ser invocados vícios atinentes àquela fixação - arts. 84ºnº 3 e 136ºnº 1 do C:P.T.

Ora dispõe o art. 64ºnº 1 deste último diploma legal, que "os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes - como é o caso, nos termos expostos - só produzem efeitos, em relação a estes, quando lhes sejam notificados".

Dispondo o nº 1 do seu art. 65, que "as notificações são efectuadas obrigatoriamente, por carta registada com aviso de recepção, sempre

que tenham por objecto - como é igualmente o caso - actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes”, sendo que - art 66 n° 3 -, “havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais”.

No caso, como se disse, foi deixado aviso no domicílio indicado pelo recorrente, e devolvido o ofício por não reclamado, hipótese que não é expressa e literalmente considerada na lei fiscal.

Quid juris, pois?

Ao regular a matéria das notificações - arts. 63º e segts. do C.P.T. - o legislador não podia deixar de ter presente a regulamentação afim do C.P.Civil - arts. 253º e segts.

O C.P.T., porém, não se limitou a reproduzir ou a remeter para este.

Pelo contrário, elaborou uma regulamentação própria, que só pode significar que substancialmente postergou as normas que não consagrou.

Na verdade, estando justamente a tratar da notificação por via postal, chegando ao pormenor de trazer a lume um normativo - o art. 66º - unicamente atinente à respectiva “perfeição” e nele consagrando o preito n° 3, não pode deixar de entender-se que não deu valência à notificação

Presumida” constante do art. 254º n° 3 do C.P.Civil, justamente respeitante às “formalidades” da notificação, nos termos do qual, na redacção vigente ao tempo, “a notificação não deixa de produzir efeito pelo facto de os papéis serem devolvidos ou de o aviso de recepção não vir assinado ou datado, desde que a remessa tenha sido feita para o escritório do mandatário ou para o domicílio por ele escolhido ; em qualquer destes casos, ou no de a carta não ter sido entregue no escritório ou no domicílio por ausência do destinatário, juntar-se -á ao processo o sobrescrito ou o aviso de recepção, considerando-se a notificação como efectuada no segundo dia posterior àquele em que a carta foi registada”

O C.P.T. exigiu, assim, para “perfeição da notificação”, o recebimento efectivo, que não meramente presumido, do destinatário (ou outra pessoa considerada pela lei / idónea - regto. dos correios).

Trata-se de uma regulamentação estanque ou fechada que, por o ser, não envolve qualquer lacuna.

Trata-se de hipótese deliberadamente não prevista pelo legislador, aliás por evidente ausência de identidade racional entre as duas situações.

A dita regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, “apesar de os papéis serem devolvidos” tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele.

Pois de acordo com a regra do *id quod plerumque accidit*, tratando-se de mandatários constituídos (ou de pessoas que a lei lhes equipara por os não terem - art. 255º do C.P.Civil - cfr. o Ac. do STJ de 15 de Dez de 98 in Colect. Jurisp. - Tomo 3º pág 160) é de pressupor um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento que normalmente existem e onde se exerce labor diário, o que, em princípio, garantirá a entrega postal ou, pelo menos e bem importante para o efeito, a recepção diária, ou quase diária, da correspondência.

Mas já não assim para os particulares pois ocorrem normalmente situações que prejudicam irremediavelmente tal contacto, para o que

podem, aliás, figurar-se as mais variadas hipóteses: pessoas que vivam só, doença prolongada, férias, trabalho fora do domicílio, etc.

Por outro lado, as ditas regras dos arts. 254º n.º 3 e 255º do C.P. Civil assentam, ao fim e ao cabo, na concepção - correcta - do processo civil como processo de partes e do correspondente dever de colaboração destas - em suma, no princípio do dispositivo ; "as partes dispõem do processo como da relação jurídica material. O processo é coisa ou negócio das partes» Cfr Manuel Andrade, Noções Elementares 1979, pag. 374- sem embargo da dimensão pública do processo e do seu relevo constitucional no plano garantístico da efectivação dos direitos.

O que se não passa na notificação do acto tributário que pode ser, como é o caso, de todo imprevisível.

E, finalmente, falta aqui a imediação processual - a existência de um particular e concreto processo onde são feitas as notificações - que ali se verifica.

Não há, pois, sequer, identidade de situações que justifiquem qualquer aplicação analógica ou interpretação extensiva.

A posição contrária conteria aliás fortes laivos de inconstitucionalidade, face ao direito à liberdade pessoal, a que se refere o art. 27º n.º 1 da Constituição, de qualquer cidadão poder livremente "deambular e movimentar-se livremente dentro do território nacional.

Pois consequenciaria que o contribuinte tivesse de garantir sempre a presença de alguém no seu domicílio... para receber as notificações fiscais, precavendo-as, a todo o tempo, dada a imprevisibilidade da sua superveniência

Cfr. o recente Ac. desfie STA, de 10-02-99 Rec. 22.290.

E um outro ponto importante há, ainda, que trazer à colação

A lei regula as diversas formas de notificação, mais ou menos solenes, conforme a importância dos actos notificandos e o maior ou menor grau de exigibilidade da certeza do acto notificando chegar ao conhecimento do interessado, bem como da respectiva função: informativa ou convocatória, a esta estando ligada, em geral, a notificação pessoal.

Daquela, a mais relevante, e solene é, sem dúvida, a postal registada, com aviso de recepção.

Daí que, como se disse - art. 65º n.º 1 - tenha sido a legalmente escolhida quando estejam em causa "actos ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes..."

Ora, o art. 268º n.º 4 da Constituição 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".

E o seu n.º 3 consagra o princípio geral da respectiva notificação, como função de garantia e controlo dos administrados.

Tal função sairia irremediavelmente prejudicada e inadmissivelmente restringida com a notificação presumida em termos inilidíveis.

Como se escreveu no citado acórdão de 10-02-99:

"No desenvolvimento do regime da notificação dos actos administrativos que o legislador fundamental delegou no legislador ordinário, não poderia este, dentro da sua

discrecionabilidade normativa, tomar posições que implicassem uma restrição ou contracção daquele direito de recurso, sob pena de inconstitucionalidade material.

Parece insofismável que todas as disposições que contemplam a possibilidade de se ter por efectuada a notificação, nos casos em que

os seus termos materiais não são funcionalmente adequados, segundo uma óptica de previsibilidade normal, para dar conhecimento efectivo do acto administrativo, atentarão contra aquele direito fundamental, pois ele sairia intoleravelmente afectado.

De tal pecado original padeceria, sem reserva alguma, a disposição que considerasse, com base numa presunção inilidível de recebimento da carta que a continha como efectuada e perfeita, para tal efeito de recurso contencioso, a notificação de actos administrativos, efectuada por carta registada com A/R, sem que o contribuinte tivesse violado qualquer dever de prévia comunicação da alteração do domicílio ou sede."

Na verdade e em geral, a notificação funciona como condição de oponibilidade subjectiva dos actos administrativos, sendo, todavia, condição de eficácia, no caso de actos impositivos de deveres ou encargos (actos receptícios) - art. 32º do C.P.A. -, o que quer dizer que tal acto só começa a produzir os seus efeitos depois de notificado - Cfr. cadernos de justiça nº 12 pág. 22, nº 13. Bem assim sobre a "estreita ligação entre a notificação e o exercício do direito ao recurso contencioso" já que "seja qual for a natureza do acto administrativo em causa, a notificação é o instrumento que permite aos destinatários uma opção consciente entre a aceitação e a sua rejeição e consequente impugnação"

Tem, pois, de concluir-se pela ineficácia ou não oponibilidade ao interessado, da notificação quando este não tenha recebido a respectiva carta, assim devolvida à Rep. de Finanças remetente deixado embora no seu domicílio o respectivo aviso.

Tal asserto só pode ter como limitações a prova do recebimento deste, ou a respectiva recusa de recepção - facilmente explicáveis, como se assinala no mesmo aresto, através dos princípios gerais de direito "da irrelevância da fraude à lei ou da proibição do venire contra factum proprium" - bem como da inobservância do preceituado no art. 70º do C.P.T., nos termos do qual - nº 1 - "os interessados que intervenham ou possam intervir em quaisquer processos, nos serviços da administração fiscal ou nos tribunais tributários, comunicarão, no prazo de 10 dias, qualquer alteração do seu domicílio ou sede", sendo que - nº 2 - "a falta de recebimento da qualquer aviso ou comunicação expedidos, nos termos dos artigos anteriores, devidos ao não cumprimento do disposto no nº 1, não é oponível à administração fiscal, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto obrigatoriedade da citação e da notificação pessoal"

O facto de ali se mencionar a intervenção concreta ou meramente eventual, "quaisquer processos" não é susceptível, todavia de alterar a posição exposta.

Certo que, como pretende o aresto recorrido, se diluiu assim, ao menos em parte, a mediação referida: intervenção num determinado e concreto processo.

Todavia não afecta a predita ratio e a sua diferenciação: no processo civil, o funcionamento do escritório de "porta aberta e atendimento" a permitir a recepção diária, ou quase de correspondência e, no fiscal, as ausências incontroláveis dos particulares.

Aliás, surge perfeitamente justificado o disposto no art 70º tanto assim que se pensa adoptá-lo, também, no processo civil.

Trata-se da concretização do princípio do dever de colaboração do particular, com o fisco, aliás já augurado pela instituição do número fiscal do contribuinte, tudo, imposto também "por razões de eficácia e operacionalidade do sistema fiscal", em ordem ainda a evitar a evasão fiscal.



Cfr. o dec. - lei 463179, de 30-11 com as alterações dos decs - Lei n.ºs. 240/84, de 13/7, 266/91, de 618e 19/98 de 21 de Jan.

Todavia, as situações não são similares: na hipótese que ora nos ocupa, não houve infracção ao disposto no art. 70º; a carta foi enviada para o domicílio indicado pelo contribuinte, só que não foi levantada nos correios.

É tempo de finalizar, pela determinação dos efeitos da predita falta de notificação, por não oponível, nos preditos termos, ao impugnante.

Mercê dela, ficou ele impossibilitado de reclamar da fixação do imposto, nos termos do art 84ºdo CIVA, pelo que esta foi considerada definitiva, logo se seguindo o mecanismo da respectiva cobrança - seu art 27º.

Pelo que se cometeu preterição de formalidade legal ou, de outro modo, vício de forma, com força invalidante, pois, da liquidação cuja impugnação judicial abarca qualquer ilegalidade. Refira-se finalmente que não há lugar aos juros indemnizatórios pedidos pelo contribuinte, nos termos dos arts. 24ºdo C.P.T. e 92ºdo CIVA, uma vez que aquele não fez qualquer prova de pagamento das importâncias liquidadas.

Cfr., no sentido exposto, além do citado acd. de 10/02/99, o de 27/11/96 in CTF.385-364.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e, consequentemente a sentença, julgando-se procedente a impugnação e anulando-se a liquidação impugnada.

Sem custas, tanto nas instâncias como neste STA.

Lisboa, 2 Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (voto vencido. Reconhece-se a discutibilidade, e da questão. Parece-nos, contudo, que se e possível presumir a notificação daquele que se recusa a receber, expressamente a carta igualmente se deveria presumir perante a não reclamação da carta nos correios.

Os direitos do notificado não seriam lesados já que igualmente se entende que, sempre, poderia alegar e demonstrar que o não levantamento se ficou a dever a ausência do domicílio doença ou outro motivo justificado. O que lhe permitir, ainda, tempestivamente, exercer os seus direitos).

M.P. *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 Junho de 1999.

### Assunto:

*Execução fiscal. Reversão. Regime legal da responsabilidade subsidiária do gerente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A norma do artigo 13ºdo Código de Processo Tributário é de natureza substantiva, pelo que está abrangida pelo disposto no artigo 2ºnº 1 do decreto-lei nº 154/91, de 23 de Abril, que só impõe a imediata aplicação das normas adjectivas do Código.*

- 2 — *O artigo único do decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, não tem natureza interpretativa, inovadora, pelo que não rege para o passado.*
- 3 — *A responsabilidade dos gerentes das sociedades pelas dívidas sociais nasce aquando respectivo facto tributário, e rege-se pela lei ao tempo vigente.*
- 4 — *A responsabilidade do gerente consagrada no artigo 16º do Código de Processos Contribuições e Impostos era ex lege, e fundava-se na culpa funcional, pelo que a única de eficaz do revertido consistia na alegação e demonstração de não ter exercido, de facto, a gerência.*

Recurso: 22 598. Recorrente: José Vitorino da Silva. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

1.1. JOSÉ VITORINO DA SILVA, residente em Sintra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mmº Juiz da 1ª Secção do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgara improcedente a oposição à execução fiscal contra si revertida para cobrança de dívida de imposto sobre o valor acrescentado respeitante ao ano de 1987.

Formula as seguintes conclusões:

1

“A dívida exequenda, revertida a favor do ora recorrente, deveria ser julgada, não à luz do artº 16º do CPCL, no qual se baseou o douto acórdão recorrido, mas sim do artº 13º do CPT que entrou em vigor em 01 de Julho de 1991, aplicando-se aos processos pendentes, como era o caso dos presentes autos (DL 154/91, de 23 de Abril, artº 2º)”

Porém

2

Tratando-se de dívida que só se tornou exigível judicialmente a partir de 1.7.91, depois, portanto, da entrada em vigor do DLL 68/87, de 09 de Fevereiro, deveria a mesma ser julgada de acordo com o ordenamento jurídico nele contido e que o CPT não revogou”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. A Exmª Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.4. Os Exmºs. adjuntos apuseram os seus vistos.

2. O acórdão recorrido deu por provados os factos seguintes:

A

A execução fiscal, por dependência da qual foi deduzida a presente oposição, respeita a dívida de IVA do mês de Janeiro (1 a 31) de 1987, no montante de 832.029\$00 e juros de mora respectivos (v. fls. 62).

B

Tal execução (nº 87.0/91 da RF do 5º Bairro Fiscal de Lisboa foi instaurada em 5/7/91 pela Fazenda Nacional contra a DIG - Distribuidora de Informação Geral, Lda.

## C

Expedido em 28/8/91 aviso para a sede da executada para pagamento da dívida exequenda veio este devolvido com a indicação de que a executada mudara de sede e, posteriormente, veio à execução informação de que a executada tinha sido declarada falida em 22/9/88.

## D

Foi posteriormente proferido despacho de reversão contra o oponente que veio a ser citado em 4/10/93.

## E

A DIG, Lda. Era uma sociedade privada exercendo a sua actividade no sector da imprensa diária (CAE 34) e distribuía em 1974 e 1975 vários jornais diários.

## F

O sector jornalístico, área de actividade da executada, atravessou períodos de crise, particularmente nos anos de 1975 a 1978, na sequência de estatizações e intervenções em empresas por parte do Estado.

## G

A executada sociedade, a partir de data não precisada, mas que se situou em 1983, começou a perder o serviço de distribuição de determinadas publicações, nomeadamente a revista TV Guia, ficou em situação financeira periclitante e nunca mais recuperou equilíbrio financeiro.

## H

Nesse ano celebrou acordos para distribuição de outras publicações e de um novo semanário.

## I

A partir de 1976 a sociedade nunca ultrapassou as dificuldades de tesouraria que se agravaram devido ao facto de várias empresas do sector - nomeadamente a "Casa da Venda" - deixaram de pagar à executada que assim deixou de receber créditos de cerca de 10.000 contos.

## J

Nos pagamentos a empresa dava prioridade ao pagamento dos salários dos trabalhadores.

## K

Em 2/82 e 3/83 a sociedade recebeu apoios financeiros por parte do Estado (SE do Emprego), no montante global de 9.293.000\$00, com o objectivo de manutenção dos postos de trabalho.

## L

Em 4/83 a sociedade requereu à Sec. Estado do Emprego um novo empréstimo de 5.000.000\$00 para a viabilização económica e financeira que se propunha concluir com a Parempresa, empresa com a qual se candidatou à assinatura de contrato de assistência.

## M

.Aqueles cessionários exploraram o estabelecimento referido desde 1 de Janeiro de 1984 até A partir de 1983 a gerência limitou-se a aguentar a situação devido a pressões governamentais e devido a pressão dos trabalhadores para que fossem mantidos os postos de trabalho.

## N

O José Vitorino da Silva, como representante da empresa, subscreveu as cartas e requerimentos dirigidos ao Sr. Secretário de Estado da Comunicação Social, ao IGFSS e à Parempresa, SARL, cujas cópias constam nos autos a fls. 5, 6, 7, 8 a 10, e 11 e aqui tidas por reproduzidas.

## O

O José Vitorino da Silva, como representante da empresa, foi quem interveio na assembleia de credores realizada em 19/12/89 no 5º Juízo Cível de Lisboa (fls. 27 e segts.).

## P

O José Vitorino da Silva e António Costa Mercês, como representante da empresa e técnico de contas, foram as pessoas que subscreveram a declaração de registo para efeitos de IVA, apresentada na RF do 5º Bairro Fiscal em 26/2/85 (fls. 45 e 46).

## Q

A empresa foi declarada falida por sentença de 22/9/88 do 5º Juízo Cível de Lisboa (Proc.º. Falência nº 983/89)''.

3.1. O ora recorrente opôs-se à execução fiscal que contra si revertera, enquanto gerente da sociedade originariamente executada, fundado em que a acção executiva contra si se estribava no artigo 13º do Código de Processo Tributário, segundo o qual a responsabilidade dos gerentes pelas dívidas sociais assenta na culpa, e em que, no caso, não fora culposa a sua actuação.

A sentença entendeu que a responsabilidade do recorrente se reporta à data em que nasceu a dívida e, também, àquela em que ela devia ser voluntariamente paga, e que o regime legal que preside a essa responsabilidade é o do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, posto que a dívida se constituiu em data anterior ao início da vigência do decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, e este não tem carácter retroactivo, e o artigo 2º nº 1 do decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário, só dispõe sobre a aplicação das normas adjectivas, excluindo as substantivas, como é o caso do artigo 13º do Código.

Examinou, depois, a prova feita no processo, entendendo que não podia concluir-se pela não existência de culpa do recorrente na insuficiência do património social; e que, de todo o modo, de acordo com o regime legal aplicável, a responsabilidade não resultava afastada mediante prova de inexistência de culpa, mas só através de prova do não exercício da gerência.

O Tribunal Central Administrativo secundou o entendimento da 1ª instância, no tocante ao regime da responsabilidade do recorrente, que definiu como sendo o do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. E concluiu pela manutenção do decidido em 1ª instância face à prova da gerência de direito e de facto do recor-

rente, sendo que a sua responsabilidade assenta, de acordo com aquele regime legal, na culpa funcional, irrelevando apurar a culpa na insuficiência do património da sociedade gerida.

A discordância do recorrente limita-se à opção das instâncias pelo regime do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Para o recorrente, rege a situação em apreço o artigo 13º do Código de Processo Tributário, que se aplica aos processos pendentes por força do artigo 2º nº 1 do decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, sendo que a dívida só se tomou exigível a partir de 1 de Julho de 1991.

3.2. A jurisprudência tem sido clara e esmagadora no sentido de que o artigo 2º nº 1 do decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, só impõe a imediata aplicação das normas adjectivas do Código de Processo Tributário, de acordo, aliás, com a regra geral da não retroactividade da lei (cfr. o artigo 12º do Código Civil).

Porém, o artigo 13º do Código contém uma norma material, substantiva, criadora de uma obrigação legal - neste sentido cfr. o acórdão de 26 de Abril de 1995 deste Tribunal, no recurso nº 18268.

A obrigação do recorrente não nasceu após a vigência do Código de Processo Tributário, já que o imposto em dívida respeita a Janeiro de 1987, e o Código só entrou em vigor em 1 de Julho de 1991 (cfr. o invocado artigo 2º nº 1 do decreto-Lei nº 154/91). O que ocorreu a partir da entrada em vigor do actual Código foi, tão-só, a instauração do processo executivo tendente à cobrança, após verificação da convergência dos pressupostos adjectivos necessários para o exigir, mas não já para definir a existência das obrigações e os seus contornos. Os pressupostos substantivos da obrigação legal do recorrente são, deste modo, os que vigoravam aquando do surgimento dela, e constam do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Na verdade, a responsabilidade dos gerentes sociais pelas dívidas fiscais das sociedades nasce no mesmo momento em que surge para elas. As duas responsabilidades referem-se a uma única obrigação, e distinguem-se, apenas, quanto à sua concretização, sendo a do revertido meramente subsidiária, ou seja, não podendo ser-lhe exigido o pagamento sem a verificação de determinados pressupostos.

Ainda por isto é que a data da reversão da execução contra o responsável subsidiário - no caso, ocorrida, já, na vigência do Código de Processo Tributário - se não confunde com a da emergência da sua responsabilidade, nem releva para a determinação do regime que a rege. A reversão não representa mais do que uma alteração subjectiva da instância executiva, após verificação da convergência dos requisitos para que o pagamento possa ser exigido ao responsável subsidiário, *maxime*, quando se verifique a falta ou insuficiência do património da responsável principal, primitiva executada.

Pelas razões já atrás expandidas se afasta, também, a aplicabilidade do artigo único do decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, que ainda não vigorava à data em que ocorreu o facto tributário (Janeiro de 1987) e, conseqüentemente, nasceu a responsabilidade do recorrente. A natureza interpretativa deste diploma, defendida pelo recorrente, haveria que resultar da letra da norma (o diploma esgota-se num único artigo), do preâmbulo, de trabalhos preparatórios e, em todo o caso, da existência de uma controvérsia doutrinal e jurisprudencial sobre o alcance da norma supostamente interpretada, a que a interpretativa visasse pôr termo. Nada disso a jurisprudência vislumbrou no decreto-lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, por isso que lhe atribui a natureza que é regra, de norma inovadora, que só dispõe para o futuro, como também é regra das normas substantivas (cfr. o artigo 12º do Código

Civil). No sentido de que o decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro, tem carácter inovador, não interpretativo, e carece de eficácia retroactiva, vejam-se, entre muitos, os acórdãos deste Tribunal de 10 de Julho de 1996, no recurso nº 12680, e de 2 de Outubro de 1997, este in Acórdãos Doutriniais, 367-891, para os quais aqui se remete.

3.3. Deste modo, aplicando-se à responsabilidade do recorrente a disposição do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, que consagrava uma responsabilidade *ex lege* do gerente, assente na culpa funcional, que não podia ser afastada, pelo que a única defesa viável consistia, neste regime, em convencer de que à sua designação como gerente não tinha correspondido o efectivo exercício da função; não se tendo provado este facto - que, aliás, não foi alegado -, a oposição não podia proceder.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão recorrido.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 Junho de 1999. — *Baeta de Queirós* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Assunto: Julgamento da matéria de facto. Elaboração do acórdão. Ilações fácticas. Recurso de revista.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Embora não seja um modelo de perfeição um acórdão em que o juízo sobre a existência dos factos materiais da causa (de convicção dos alegados pela administração em fundamentação do acto e dos alegados como causa de pedir da sua anulação pelo impugnante) seja apenas tirado em sede de análise crítica sobre os fundamentos invocados pela administração para estribar a prática do acto de liquidação e que foram os únicos a deixarem-se antes alinhados em torno de uma epígrafe de «factos provados» nem por isso se deixou de fazer o julgamento de facto sobre os factos materiais da causa.*
- 2 — *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser fundamento do recurso de revista, salvo havendo ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

Recurso: 22 663. Recorrente: Rioarel - Extração e Transporte de Areias, L.da. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Benjamin Silva Rodrigues.

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

## A - O RELATÓRIO

1. RIOAREL - EXTRACÇÃO E TRANSPORTES DE AREIAS, L.DA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 13/2/96, do então designado Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo), o qual negou provimento ao recurso e confirmou a sentença, de 21/6/95, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo - 1ª Secção) que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por si contra a liquidação adicional do IVA relativo ao ano de 1990, do montante de 30 633 058\$00, e respectivos juros compensatórios, do valor de 6 685 571\$00, dele recorre para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a impugnação procedente.

2. Como causas de pedir de anulação do acto tributário, a recorrente alegou, em síntese, que o mesmo padecia de falta de fundamentação, por ter assentado a sua decisão de tributação adicional em critérios irrealistas e insustentáveis de determinação da matéria colectável, e de um duplo erro nos pressupostos de facto, um relativo à aplicação do método indiciário de apuramento do imposto e o outro à quantificação, ali por não ocorrer a situação de facto que autoriza o recurso àquele método de apuramento do imposto e aqui por os critérios usados serem inadequados para explicar o volume de negócios tido nesse ano por não entrar em conta com as variáveis do aumento da produção de cerca de 50%, do aumento do preço dos combustíveis e da degradação dos custos específicos consequente desse aumento, essencialmente, devida à sobrecarga dos equipamentos (aumento dos consumos do equipamento por falta de manutenção e aumento dos consumos de combustível pela realização de maior número de viagens contra a maré).

3. O acórdão recorrido, que conheceu apenas da decisão proferida relativa às duas últimas causas de pedir, por a tanto a recorrente ter limitado o âmbito do recurso, estribou-se na consideração de que, face aos factos apurados no probatório, a administração fiscal tinha mais que razão para proceder à aplicação dos métodos indiciários dado a sua escrita não lhe merecer credibilidade, havendo inclusivamente sido emitidas inúmeras facturas fictícias, além de outras anomalias e incorrecções, e que os critérios valorimétricos utilizados pelo Fisco para a determinação da matéria colectável se afiguram racionalmente justos e bons e que era «absurdo afirmar-se que determinada empresa teria extraído 156. 535 m3 de areia - dedução obtida a partir do valor das taxas pagas à Hidráulica do Tejo - em certo ano, e que nesse mesmo ano, só a um adquirente vendera 266 530 m3 - que não estavam em stock» e despropositada a invocação do agravamento dos custos por virtude da corrente da maré, «como se esta escolhesse arbitrariamente, em determinado momento, independentemente das condições naturais, o seu fluxo e refluxo com o intuito de prejudicar a recorrente».

4. Nas suas alegações de recurso para este tribunal, a recorrente refuta o decidido com base nas seguintes razões que constituem a sua síntese conclusiva: «- A recorrente dá aqui por reproduzido o teor dos art.ºs 13ª a 43ª da sua petição de impugnação.

- Da mesma e da análise do relatório do exame efectuado pela Administração Fiscal resulta que não havia motivos para se proceder à aplicação de métodos indiciários.

- Na realidade a escrita da recorrente continha todos os elementos para se apurar claramente o imposto devido, ou para se proceder às correcções eventualmente necessárias, sendo que de parte alguma do relatório elaborado pela Administração Fiscal se pode retirar com razoabilidade que as vendas efectuadas pela recorrente em 1990 foram diferentes das por si declaradas de modo a justificar o recurso a métodos indiciários para se apurar o montante das mesmas.

- O recurso a presunções e estimativas pela Administração Fiscal viola assim a lei, nomeadamente o art.º 84.º do CIVA.

- Tendo-se prevalectido de presunções e estimativas a Administração Fiscal utilizou critérios cujos resultados são simplesmente absurdos e injustos,

- Excedendo o âmbito da discricionariedade por si gozada nesta matéria,

- E dando origem a uma situação de errónea quantificação da matéria tributável».

5. A recorrida Fazenda Pública contra-alegou defendendo que o recurso não merece provimento por o mesmo assentar na discussão da matéria de facto que foi fixada pelas instâncias e esse conhecimento estar vedado a este Supremo Tribunal.

6. Também o Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no mesmo sentido do não provimento do recurso por este se fundamentar na alteração dos materiais da causa e esta não caber na ressalva consagrada no n.º 2 do art.º 722.º do C. P. Civil.

## B - A FUNDAMENTAÇÃO.

7. A questão decidenda.

É a de saber se o uso do método indiciário do apuramento do imposto e a quantificação da matéria colectável sofre de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto considerados pela administração fiscal.

8. A matéria de facto.

Em sede de julgamento da matéria de facto o acórdão recorrido deu como assente o seguinte circunstancialismo que reputou de interesse para a decisão da causa:

a) No ano de 1990, a impugnante Rioarel - Extração de Areias, L.da, com sede em Alcântara Mar, encontrava-se tributada em IRC, na Repartição de Finanças do 6.º Bairro Fiscal de Lisboa, pela actividade de extração e venda de areias, estando enquadrada no regime mensal de IVA.

b) Na sequência do exame à escrita, efectuado pelos serviços de fiscalização tributária, relativamente aos anos de 1988, 1989 e 1990, foi elaborado o relatório que se encontra junto, de fls. 33 a 63, - que aqui se dá por integralmente reproduzido -, e donde consta nomeadamente que:

c) Tendo a nossa análise sido centrada nos exercícios de 1988, 1989 e 1990, importa distinguir o modo distinto como se encontra feita a escrita dos anos de 1988 e 1989, que, e conforme será demonstrado mais adiante, não merece qualquer credibilidade, situação que, embora não satisfazendo sentiu algumas melhorias no exercício de 1990.

d) Nos anos de 1988 e 1989 foram emitidas inúmeras facturas fictícias - o que levou à anulação do IVA deduzido indevidamente e à rectificação dos valores considerados indevidamente como custos a título de amortizações e rectificações, tanto no exercício de 1989 como no de 1990.

e) Alterava os montantes de taxas a pagar à Hidráulica do Tejo, em função do volume de areias extraídas do Rio Tejo, com vista ao alargamento do volume dos custos a inscrever na sua contabilidade. (...)



tendo o Estado sido lesado em muitos milhares de contos, face aos valores pagos de taxas sobre volumes de areia extraída, volumes esses que estão muito aquém da realidade.

Tendo a nossa análise - neste campo - recaído somente sobre o exercício de 1990, presume-se que a gravidade da situação se estenderá de forma agravada a anos anteriores.

f) Ao ser confrontado com a realidade, optou o gerente em exercício por retirar das pastas de arquivo os documentos que poderiam indiciar que se estaria perante falsificação de escrita, tendo admitido posteriormente, que tinha agido com alguma infantilidade e referido com alguma veemência que nunca utilizara em proveito próprio as verbas resultantes da alteração dos valores dos documentos referidos.

g) Sendo conhecedores do valor de taxas pagas pela visitada, durante o ano de 1990 e sendo também conhecedores que o preço por m<sup>3</sup> é de 300\$00 apuramos que a Rioarel teria extraído durante aquele ano 156 535 m<sup>3</sup> de areia.

h) Estaria tudo bem, não fosse o facto de a Rioarel ter debitado durante o ano de 1990 e somente à firma Arelbritas um total de 266 530 m<sup>3</sup>. Também durante o ano de 1990 e a uma empresa do Grupo Terra Azul, a firma Paulos Ouro L.da, vendeu a crédito 13 571 m<sup>3</sup>. Estes números bastariam para provar que a extracção efectiva supera em muito aquela que a hidráulica indica e sobre a qual cobra taxas - havendo também de ter em conta o facto de a Rioarel também efectuar vendas de areias a outros clientes, para além das empresas do grupo.

i) Tendo em conta o facto da escrita não merecer qualquer credibilidade no campo fiscal, mas porque se comprovou, com evidência de factos, quer a omissão de vendas, quer a omissão de compras, e ainda porque não podem ser minimamente aceitáveis os valores de resultados que a firma apresentaria, caso tivesse pago nos cofres do Estado as taxas correspondentes à extracção de areia, que não foram liquidadas, entendemos não ser de aceitar o valor das vendas declaradas pelo sujeito passivo, pelo que se deverão presumir vendas, de molde a que os resultados finais estejam, no mínimo, em conformidade com a realidade demonstrada.

j) De 1989 para 1990 verificou-se um acréscimo em flecha dos custos em referência, com o consumo de combustíveis a aumentar 101,5% e as despesas com pessoal a aumentarem de 93,4%, sem que se verifique um acréscimo comparável a nível das vendas, que somente tiveram um incremento de 37%.

l) Entendemos que o montante das vendas presumidas para o ano de 1990, deverá corresponder ao dobro do valor declarado relativamente ao ano de 1989, pela empresa, já que é aquele que se nos afigura mais correcto.

Vendas declaradas em 1989 - 285 346 770\$00 Vendas presumidas para 1990 - 285 346 770\$00 x 2 = 570 693 540\$00 Vendas declaradas em 1990 (390 799 076\$00) = Vendas a tributar - 180 194 464\$00

k) Concluindo, e depois de todas as considerações formuladas ao longo deste relatório, depreende-se estarmos perante uma empresa em constante infracção às leis fiscais em vigor, pelo que se propõe a sua indexação no lote de empresas a serem objecto de um mais rigoroso acompanhamento e fiscalização em exercícios futuros.

m) Com base no mencionado relatório procedeu-se à fixação da matéria colectável de IVA do exercício de 1990, e consequente liquidação adicional do imposto encontrado em falta, nos termos dos art.ºs

82º e 84º do CIVA, conforme mapa de apuramento modelo 382, apurando-se o montante global de 30 633 058\$00.

n) O imposto fixado no valor de 30 633 058\$00 foi notificado à impugnante para efeitos do disposto no art.º 84º e segs. do Código de Processo Tributário, em 14/10/1991.

m) Em 11 de Novembro de 1991 apresentou reclamação contra a decisão de fixação da matéria colectável, tributável, com fundamento em errónea quantificação.

n) Esta veio a ser analisada pela Comissão de Revisão a que se refere o art. 85º do C. P. T.

o) Indeferida a pretensão da reclamante, foi-lhe a mesma notificada em 15/6/92.

p) Em 1 de Outubro de 1992, foi a contribuinte notificada para proceder ao pagamento eventual no prazo de 15 dias.

q) Não o tendo feito, o imposto foi debitado para cobrança virtual, pelo conhecimento n.º 1732/92, em 26/10/92.

r) Não tendo o pagamento sido realizado no prazo previsto, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 102279.2/92, que foi julgado extinto pelo pagamento.

#### 9. O mérito do recurso.

À primeira vista, e se cingidos ao circunstancialismo fáctico que deixou alinhado, parece que o acórdão recorrido se teria demitido de fazer um julgamento sobre os factos materiais da causa, dissessem eles respeito à convicência e veracidade dos invocados como fundamentação do acto pela administração - aspecto a integrar não na dimensão jurídica da existência ou suficiência da fundamentação integrante do elemento de validade formal do acto, mas na do reflexo jurídico a alcançar perante o pertinente quadro legal substantivo -, ou à existência dos invocados pela impugnante como integradores das causas de pedir alegadas (erro nos pressupostos de facto) que se situa no último campo.

Na verdade, todo o elenco factual recolhido pelo acórdão na epígrafe «Fundamentos» e «Dos factos», apenas se mostra pertinente, numa abordagem acrítica, para ajuizar da validade do discurso de fundamentação do acto, pois que nada mais aí se faz do que reproduzir o que a administração invocou como fundamentos para ter decidido como decidiu contra a recorrente.

Se, por aqui se quedasse a linguagem do acórdão, parece que o julgador teria que decidir a causa, relativamente às demais causas de pedir (erro nos pressupostos de facto no recurso ao método indiciário de apuramento do imposto e na quantificação efectuada) de acordo com as regras do ónus da prova.

Ora, não foi isso que se passou, como acima já se deixou relatado. É que o acórdão sob o título «Os factos e o direito» ou seja, ao fazer a apreciação crítica dos factos antes expostos, acabou por admitir a existência dos factos invocados pela administração como fundamento do acto, concluindo não merecer a escrita da recorrente qualquer credibilidade, haverem sido emitidas inúmeras facturas fictícias e existirem outras anomalias e incorrecções, pelo que havia mais que razões para a aplicação dos métodos indiciários.

Por outro lado, ajuizou ainda, em sede de facto, que «a afirmação de que a escrita continha todos os elementos para se apurar claramente o imposto devido, ou quando muito para se proceder às correcções necessárias repugna a qualquer observador medianamente inteligente e atento, roçando quase a má fé» e que «os critérios utilizados pelo Fisco, convencem-nos da sua justiça e da bondade do acto de liquidação».

É este juízo de prognose fáctica que foi tirado pelo tribunal competente para julgar a matéria de facto com base em todas as provas em direito admissíveis (de livre apreciação ou de força probatória plena) que a recorrente vem agora afrontar nas suas alegações para este Supremo Tribunal.

Mas esta pretensão não pode ser acolhida. E não o pode ser porque, estando-se em presença de uma causa inicialmente julgada por um tribunal tributário de 1ª instância, a competência desta Secção se restringe à matéria de direito, nos termos do n.º 4 do art.º 21º do ETAF.

Equivale isto por dizer que os poderes deste Supremo se quedam pelos do tribunal de revista (art.º 721º do C.P.C.) e que o recurso não pode ter por objecto o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, salvo o caso de ofensa a 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 (n.º 2 do art. 722º do C.P.C.).

A alteração pelo tribunal de revista do quadro de facto fixado pela instância apenas poderá fundamentar-se na violação de qualquer norma que estabeleça uma situação de prova legal, de prova cujo valor a lei antecipadamente determine (as chamadas situações de prova legal, por confissão, documentos autênticos, alguns documentos particulares e por presunções legais) (1).

A apreciação das provas segundo a livre convicção do tribunal, que é a regra no domínio probatório (2), não cabe nos seus poderes e não pode, consequentemente, ser fundamento do recurso de revista (art.º 721º n.º 1 do C. P. C.).

Por razões de prestígio e funcionalidade dos tribunais, essa tarefa foi reservada, nos casos de existência de um sistema orgânico hierarquizado, apenas aos tribunais inferiores.

Como é evidente, a impossibilidade de censura do juízo de facto pelo tribunal de revista envolve a fixação, quer dos factos materiais simples, quer dos complexos e conclusivos, quer, finalmente, das ilações, inferências ou interpretações deles tiradas pelas instâncias, pois também estas resultam da constatação e aplicação de regras de ciência e de experiência comum, cuja consideração só é possível em sede de facto.

Ora, a recorrente apresenta-se a refutar apenas o resultado do juízo probatório tirado pela 2ª instância, situado no puro terreno da livre apreciação dos factos, pretendendo ver fixado um outro do qual se teria de tirar a conclusão da inverificação, no caso concreto, dos pressupostos legais estabelecidos na cláusula legal de autorização do recurso ao método indiciário como modo de apuramento do imposto, bem como da falta de adequação prática ou segundo as regras da técnica e da experiência comum à realidade económica acontecida com a recorrente dos critérios usados pelo Fisco para determinar ou "acertar" o montante do imposto devido.

Assim sendo, não pode este tribunal repetir e censurar o juízo probatório que foi fixado pelo acórdão recorrido.

(1) Cf., entre outros, Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio Nora, Manual de Processo Civil, 1985, págs.471.

(2) Assim o proclama o art.º 655º n.º 1 do C. P. Civil que diz expressamente que «o tribunal colectivo aprecia livremente as provas e responde segundo a convicção que tenha formado acerca de cada facto».

E reflectido o mesmo sobre o disposto no n.º 3 do art.º 82º e no art.º 84º do CIVA, nas redacções vigentes ao tempo dos factos, tem de concluir-se, como se fez na decisão sindicada (juízo de subsunção - determinação do sentido da lei e sua aplicação - que a recorrente não contesta) que o acto tributário não padece dos erros dos pressupostos de facto que lhe foram apontados pela recorrente.

### C - A DECISÃO

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente com procuradoria de 40%.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vítor Meira* — *Costa Reis*. — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Poderes do tribunal central administrativo. Alteração da matéria de facto fixada pela 1.ª instância. Inadmissibilidade de gravação da prova testemunhal. Poderes de Cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Falta de Prova de Culpa.*

### Doutrina que dimana da decisão:-

- 1 — *Nos processos de oposição à execução fiscal e de impugnação judicial não é admissível a gravação da prova testemunhal. por ser sempre exigida a redução a escrito dos depoimentos (art. 138.º, n.º 5, do C.P.T.).*
- 2 — *O Tribunal Administrativo de Circulo pode alterar a matéria de facto fixada pela 1.ª instância com base na transcrição dos depoimentos que conste do processo, não estando limitado, nessa matéria, pelas alegações do recorrente.*
- 3 — *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.).*
- 4 — *Concluir, a partir da prova produzida, que não está provada a falta de culpa do gerente de uma sociedade comercial pela génese da insuficiência do património social para o pagamento das dívidas fiscais, é actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Recurso: 22 694. Recorrente: José Francisco Carriço Sabino.  
Recorrido: Fazenda Pública e Ministério Público. Relator: Exmo  
Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ FRANCISCO CARRIÇO SABINO deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu por dívidas de que é devedora originária a sociedade EMPREIESTUQUE, LIMITADA.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou procedente a oposição. Inconformada, a Excelentíssima Procuradora da República junto daquele Tribunal interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que lhe deu parcial provimento.

Não se conformado com este acórdão, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1ª - O douto acórdão recorrido viola o disposto na lei, art. 712.º, n.º 1 "in fine" e n.º 5 do C.P.C. porquanto a decisão ora recorrida limita-se a estabelecer o sentido contrário ao dos depoimentos prestados em audiência, sem observação dos preceitos legais relativos à necessidade de fundamentação pela 1ª Instância e repetição da produção de prova, uma vez que não se dispõe de gravação daquela;

2ª - O douto acórdão recorrido vai além do alegado nas conclusões do recurso do Digno MP. que requer a correcta interpretação da prova, enquanto a decisão "a quo" vai ao ponto de alterar os factos dados como provados na audiência quando as conclusões do recorrente não refere qualquer preceito de direito probatório processual ou material que o legitime.

3ª - Ao decidir sem ser com base numa análise exegética de uma frase descontextualizada de uma testemunha - aliás favorável ao recorrente - o que a decisão da 1ª Instância também reconhece, é o carácter público e notório da fragilidade da economia nacional no período a que se reporta a dívida exequente, com particular incidência nas pequenas empresas do sector da construção, o que resulta desconsiderado no Acórdão Recorrido, ilegítima e injustificadamente.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações afirmando, em suma,

- Carece de razão o recorrente, face ao disposto nos arts. 39.º do ETAF, que atribui ao Tribunal Tributário de 2ª Instância poderes de cognição em matéria de facto e de direito e 712.º do CPC, designadamente o seu n.º 2 que permite a reapreciação das provas em que assentou a decisão recorrida.

- Ora o douto Acórdão recorrido, no exercício de tais poderes considerou que, a prova testemunhal produzida nos autos não permite a consideração, como provados dos factos levados ao n.º 4 do probatório da sentença recorrida, deste modo furando matéria de facto, que não pode ser posta em causa no âmbito do presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir:

2 - O Tribunal Tributário de 1ª Instância tinha fixado a seguinte matéria de facto:

1. Corre termos na 6ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa o processo executivo n.º 6750/90 instaurado contra a sociedade Empreistuque - Revestimentos Gerais, Lda. matriculada sob o n.º 60470 a fls 4vº do livro C-152 da CRCL por contribuições junto da Segurança Social de Janeiro a Junho e Dezembro de 1985, Outubro a Dezembro de 1986, Janeiro a Maio e Julho a Dezembro de 1987, Janeiro a Dezembro de 1988, Fevereiro a Março e Outubro a Dezembro de 1989, Janeiro a Março de 1990, no valor global de 6 455 497\$00, acrescido de juros de mora (fls. 2/3 proc. exec.).

2. Por despacho de 6.10.92 foi ordenada a reversão contra, entre outros, o ora A. (fls. 18 v.> proc. exec.).

3. Pela inscrição n.º 22321 a fls. 126 do livro F-108-A da CRCL, presentemente cota 1 da ficha 60470 de 20.12.84, foi levada a registo a nomeação do A. como gerente da sociedade executada (fls. 20/21 proc. exec.).

4. Primeiro nos anos de 1984/85 e depois nos anos de 1988/89 a executada viu drasticamente afectada a sua carteira de encomendas, com atrasos e recusas de pagamento por parte de alguns clientes, incluindo a verificação de falências no sector, como as dos seus clientes Mesquita, Lda., Intercal, Batimate, entre outras, deixando incobráveis as quantias devidas por trabalhos realizados e facturados (fls. 34/36).

O Tribunal Central Administrativo alterou esta matéria de facto, considerando como não provados os factos que o Tribunal Tributário de 1.ª Instância havia dado como provados no referido ponto 4 e entendeu «não provada a ausência de culpa do oponente, na insuficiência do património social para satisfazer o crédito exequendo».

3 - O art. 712.º do Código de Processo Civil, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, na redacção do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro, (1) estabelece o seguinte

#### Artigo 712.º

##### Modificabilidade da decisão de facto

1. A decisão do tribunal de 1.ª instância sobre a matéria de facto pode ser alterada pela Relação:

a) Se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa ou se, tendo ocorrido gravação dos depoimentos prestados, tiver sido impugnada, nos termos do artigo 690.º-A, a decisão com base neles proferida,

b) Se os elementos fornecidos pelo processo impuserem decisão diversa, insusceptível de ser destruída por quaisquer outras provas,

c) Se o recorrente apresentar documento novo superveniente e que, por si só, seja suficiente para destruir a prova em que a decisão assentou.

2. No caso a que se refere a segunda parte da alínea a) do número anterior, a Relação reaprecia as provas em que assentou a parte impugnada da decisão, tendo em atenção o conteúdo das alegações de recorrente e recorrido, sem prejuízo de oficiosamente atender a quaisquer outros elementos probatórios que hajam servido de fundamento à decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados.

3. A Relação pode determinar a renovação dos meios de prova produzidos em primeira instância que se mostrem absolutamente indispensáveis ao apuramento da verdade, quanto à matéria de facto impugnada, aplicando-se às diligências ordenadas, com as necessárias adaptações, o preceituado quanto à instrução, discussão e julgamento na 1.ª instância e podendo o relator determinar a comparência pessoal dos deponentes.

4. Se não constarem do processo todos os elementos probatórios que, nos termos da alínea a) do n.º 1, permitam a reapreciação da matéria de facto, pode a Relação anular, mesmo oficiosamente, a decisão proferida na 1.ª instância, quando repute deficiente, obscura ou contraditória a decisão sobre pontos determinados da matéria de facto ou quando considere indispensável a ampliação desta; a repetição do jul-

(1) Aplicável por força do disposto no art. 25.º, n.º 1, do primeiro Decreto-Lei.

gamento não abrange a parte da decisão que não esteja viciada, podendo, no entanto, o tribunal ampliar o julgamento de modo a apreciar outros pontos da matéria de facto, com o fim exclusivo de evitar contradições na decisão.

5. Se a decisão proferida sobre algum facto essencial para o julgamento da causa não estiver devidamente fundamentada, pode a Relação, a requerimento da parte, determinar que o tribunal de 1ª instância a fundamente, tendo em conta os depoimentos gravados ou registados ou repetindo a produção da prova, quando necessário, sendo impossível obter a fundamentação com os mesmos juízes ou repetir a produção da prova, o juiz da causa limitar-se-á a justificar a razão da impossibilidade.

Neste artigo, trata-se da modificabilidade das decisões dos tribunais colectivos, mas o seu regime é aplicável também às decisões de tribunais constituídos por juiz singular.

O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, apenas conhece de matéria de direito (art. 21.º, n.º 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, n.º 2, do Código de Processo Civil).

Não sendo este o caso dos autos, não pode este Supremo Tribunal Administrativo substituir-se ao Tribunal Central Administrativo na fixação da matéria de facto e formulação de juízos de facto a partir dela.

Porém, poderá apreciar se a actividade da 2ª instância se desenvolveu dentro do condicionalismo previsto naquele art. 712.º, pois esta questão envolve apenas interpretação desta norma.

4 - No caso, o recorrente sustenta que no acórdão recorrido se estabelece o sentido contrário aos depoimentos prestados em audiência, sem observância dos preceitos legais relativos à necessidade de fundamentação pela 1ª instância e a repetição da produção de prova, um vez que não se dispõe de gravação daquela (conclusão 1ª).

A primeira questão que se levanta, relativamente a esta afirmação, é desde logo a possibilidade de proceder a gravação de prova em processos que se regulam pelo Código de Processo Tributário.

Na verdade, aos termos do processo de oposição à execução fiscal subsequente ao despacho liminar aplicam-se as normas do processo de impugnação (art. 293.º, n.º 1, do C.P.T.).

Relativamente ao depoimento de testemunhas, estabelece-se no n.º 5 do art. 138.º do mesmo Código (norma incluída na regulamentação do processo de impugnação judicial) que «os depoimentos das testemunhas são reduzidos a escrito».

Perante esta norma, de carácter especial para o processo tributário, não há que fazer apelo ao regime do processo civil, que é de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea f), do C.P.T.].

A gravação da prova é um meio de registo da prova alternativo em relação à sua redução a escrito (art. 522.º-A, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.), sendo manifestamente injustificado que se pudesse proceder, cumulativamente, às duas referidas formas de registo de prova.

Assim, exigindo-se no processo tributário, sempre, que os depoimentos sejam reduzidos a escrito, está-se a afastar, necessariamente, a possibilidade de gravação dos depoimentos.

Tal redução a escrito dos depoimentos foi efectuada e, por isso, ao utilizá-los para formular o seu juízo sobre a matéria de facto e, designadamente, a culpa do oponente, o Tribunal Central Administrativo agiu no âmbito dos poderes que lhe são conferidos pela alínea a) do n.º 1 do art. 712.º do C.P.C., que permite tal alteração «se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa».

No caso de haver prova testemunhal produzida na 1ª instância, deve entender-se que constam do processo todos os elementos referentes a ela quando os depoimentos foram reduzidos a escrito. (2)

Trata-se, aqui, de uma excepção aos princípios da oralidade e do imediato na apreciação da prova produzida que resulta da própria lei.

A norma do n.º 5 do art. 712.º, invocada pelo recorrente não tem aplicação no caso dos autos.

Na verdade, este preceito permite ao tribunal de recurso, nos casos em que considere que a decisão recorrida não está suficientemente fundamentada, determinar ao tribunal de 1ª instância, a requerimento da parte, que a fundamente.

No caso, nem o recorrente nem qualquer das partes requereu que fosse obtida qualquer fundamentação adicional e, por isso, não pode ocorrer violação do preceituado nesta disposição.

5 - O recorrente censura ainda ao acórdão recorrido ir além do alegado nas conclusões do recurso que o Ministério Público interpôs, pois neste pedia-se apenas «a correcta interpretação da prova» enquanto a decisão «vai ao ponto de alterar os factos dados como provados na audiência quando as conclusões do recorrente não referem qualquer preceito de direito probatório processual ou material que o legitime».

A tomada de posição sobre questões que o tribunal não pode conhecer implica nulidade, por excesso de pronúncia, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P. C., norma esta aplicável à 2ª instância, por força do disposto no art. 716.º, n.º 1, do mesmo Código.

O excesso de pronúncia, porém, só pode ocorrer, naturalmente, quando existir uma limitação aos poderes de cognição do tribunal.

Ora, embora no art. 712.º do C.P.C. se estabeleçam algumas limitações aos poderes do tribunal de 2ª instância no campo da alteração da matéria de facto fixada pelos tribunais de 1ª instância, não existe alguma aplicável à situação em apreço.

Na verdade, no referido art. 712.º incluem-se algumas limitações aos poderes do tribunal de 2ª instância, uma das quais se prevê na própria alínea a) do n.º 1 que dá cobertura à actuação do Tribunal Central Administrativo.

Porém, esta limitação reporta-se apenas aos casos em que há prova gravada. Por isso, não havendo, na situação em apreço, qualquer limitação à possibilidade de o Tribunal Central Administrativo alterar a decisão da 1ª instância, não pode haver excesso de pronúncia nessa matéria.

Quanto à falta de indicação pelo Ministério Público recorrente de preceitos legais que legitimem a alteração da matéria de facto não

(2) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 20-5-80, proferido no recurso n.º 68554, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 297, página 250, e de 15-4-93, proferido no recurso n.º 82743, publicado no *Boletim do Ministério da justiça* n.º 426.



haverá sequer qualquer irregularidade, uma vez que a indicação de normas que fundamentem os recursos jurisdicionais apenas é exigida para os que tenham por objecto questões de direito [art. 690.º, n.º 2, alínea a) do C.P. C.].

De qualquer forma, a existir qualquer irregularidade nesta matéria, estaria sanada por falta de arguição tempestiva (arts. 20 1.º e 205.º do C.P.C.).

6 - Refere ainda o recorrente que no acórdão recorrido se decidiu «sem ser com base numa análise exegética de uma frase descontextualizada de uma testemunha» e é pública e notória a fragilidade da economia nacional no período a que se reporta a dívida exequenda.

A análise dos depoimentos das testemunhas e o valor probatório que se lhe deve atribuir insere-se nos poderes do Tribunal Central Administrativo no domínio da fixação da matéria de facto.

O mesmo sucede com a apreciação da culpa, nos pontos em que não esteja em causa a apreciação de qualquer questão de direito com ela conexas.

Como se disse, o Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas conhece de matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.).

O juízo formulado pelo Tribunal Central Administrativo sobre falta de prova da ausência de culpa do recorrente na génese da insuficiência do património social para o pagamento da dívida exequenda exige unicamente actividade no domínio da matéria de facto, pois para o formular não se tem de apreciar qualquer norma jurídica, mas apenas fazer aplicação das regras da culpa e da experiência.

Por isso, está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo censurar a actuação do Tribunal Central Administrativo sobre tal matéria.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Ilegalidade concreta oposição*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Um acto de liquidação que viola o art.º 57.º, n.º 4 do CIRC configura uma ilegalidade em concreto;*
- II — *Essa ilegalidade só se pode fazer valer por meio de impugnação judicial e no prazo indicado na lei;*
- III — *Essa ilegalidade em concreto não pode ser invocada como fundamento da oposição, nos termos da al. h), do n.º 1, do art.º 286.º do CPT.*

Recurso n.º 22 748 ; Recorrente: Central Gestão e Participações SA Actualmente P/Telecom — Telecomunicações Gestão e

Complicações SA.; Recorrente: Fazenda Pública; Relator:  
Ex.<sup>mo</sup> Cons.<sup>o</sup> Dr. Almeida Lopes

### 1.º Relatório

Com base em duplicação de colecta e em falta de cumprimento, por parte do Fisco, do disposto no art.º 57.º, n.º 4, do CIRC, a contribuinte CENTRAL GESTÃO E PARTICIPAÇÕES, S.A, com sede na Av. Sidónio Pais, 1-1.º dt.º, 1050 Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal contra si foi movida para cobrança coerciva de 39.688.275\$00 de IRC de 1989.

Por sentença de 27.11.96 (fls. 34 a 36), o M.º Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente, pois nem se verifica a duplicação de colecta (não está provado que o imposto tenha sido pago) nem o fundamento previsto na al. h), do n.º 1, do art.º 286.º do CPT, pois a oponente podia, em devido tempo, ter deduzido impugnação judicial não podendo na oposição discutir a legalidade em concreto da liquidação.

O oponente recorreu para o antigo Tribunal Tributário de 2.ª Instância, o qual, por acórdão de fls. 78 a 90, lhe negou provimento.

Continuando a não se conformar, a oponente recorreu para este STA, sustentando que o Fisco não fez os ajustamentos indicados no art.º 57.º, n.º 4, do CIRC, e que esta formalidade é um facto extrínseco para a determinação da colecta, de carácter coercivo, susceptível de modificar os efeitos do título e que é subsumível na previsão da al. h), do n.º 1, do art.º 286.º do CPT.

A Fazenda contra-alegou, sustentando o acórdão recorrido.

Neste STA, a D.ª PGA emitiu duto 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, sendo certo que, com interesse, vem dada como provada a seguinte matéria de facto:

- A dívida exequenda reporta-se a IRC do ano de 1989;
- A executada foi citada para a execução em 18.7.95.

### 2.º Fundamentos

Toda a argumentação da recorrente para este STA se centra no disposto no art.º 57.º, n.º 4, do CIRC, o qual dispõe o seguinte:

“QUANDO O DISPOSTO NO N.º 1 SE APLIQUE RELATIVAMENTE A UM SUJEITO PASSIVO DO IRC POR VIRTUDE DE RELAÇÕES ESPECIAIS COM OUTRO SUJEITO PASSIVO DO MESMO IMPOSTO OU DO IRS, NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DESTE ÚLTIMO SERÃO EFECTUADOS OS AJUSTAMENTOS ADEQUADOS QUE SEJAM REFLEXO DAS CORRECÇÕES FEITAS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DO PRIMEIRO”.

Pode a recorrente ter carradas de razões, e não sabemos se as tem ou não, mas essas razões só podem ser expostas de acordo com os meios processuais previstos na lei.

O contencioso tributário assegura aos contribuintes meios processuais para eles fazerem valer os seus direitos ou interesses. Mas os contribuintes só se podem servir desses meios processuais nos casos e nas formas indicadas na lei. É o princípio da legalidade das formas processuais.

Ora, o contencioso tributário assegura aos contribuintes o meio normal de ataque contra os actos de liquidação, podendo eles invocar qualquer ilegalidade dos actos tributários (art.º 12.º do CPT), mas ape-

nas dentro do prazo indicado no art.º 123.º do CPT: 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos.

Se os contribuintes deixarem escoar esse prazo, já só se podem defender, por meio da oposição, nos casos taxativamente indicados no art.º 286.º, n.º 1, do CPT. É a consagração do princípio da preclusão.

Mas porque há casos excepcionais em que ao contribuinte não foi dada a oportunidade de impugnar judicialmente o acto de liquidação, a al. h), do n.º 1, do art.º 286.º do CPT, contém uma cláusula de salvaguarda ou uma válvula de segurança, permitindo que o contribuinte, já depois do prazo, ainda se possa defender. Mas para evitar abusos e para não se fazer fraude à lei que estabelece o prazo normal da impugnação judicial, essa alínea h) ficou assim dirigida:

QUAISQUER FUNDAMENTOS NÃO REFERIDOS NAS ALÍNEAS ANTERIORES E A PROVAR APENAS POR DOCUMENTO, DESDE QUE NÃO ENVOLVAM APRECIACÃO DA LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA, NEM REPRESENTEM INTERFERÊNCIA EM MATÉRIA DE EXCLUSIVA COMPETÊNCIA DA ENTIDADE QUE HOVER EXTRAÍDO O TÍTULO.

Acontece que a al. anterior (g) permite invocar a ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA, MAS SEMPRE E SOMENTE QUANDO A LEI NÃO ASSEGURE MEIO JUDICIAL DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO CONTRA O ACTO DE LIQUIDAÇÃO.

Ora, a recorrente, como lhe disseram as instâncias, teve oportunidade de impugnar judicialmente o acto de liquidação com fundamento na violação do art.º 57.º, n.º 4, do CIRC. Acontece que, na altura própria — 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário — a recorrente não reagiu e só agora, após a citação para a execução, é que se lembrou de fazer valer os seus direitos. Mas é tarde!

E de facto, quer nas alegações para 2.ª Instância, quer nas alegações para este STA, o que a recorrente põe em causa é a legalidade em concreto da liquidação. Mas essa legalidade em concreto só se pode discutir na oposição se a lei facultar aos contribuintes meio judicial de impugnação. E, no caso, esse meio é facultado quer pelo art.º 62.º, n.º 1, al., a), do ETAF, quer pelo art.º 111.º, n.º 1, do CIRC.

Por todas as razões, a oposição não pode proceder, pois a recorrente podia ter impugnado na altura própria e não deixar a sua defesa para o tempo da execução fiscal. Por isso, o acórdão recorrido está de acórdão com a lei.

### 3.º Decisão

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

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo* — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de de 2 de Junho 1999.

### Assunto:

*Recurso Jurisdicional de Sentença em que se ataca um só dos Vários Fundamentos em que Assentou.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Não pode ter provimento o recurso de sentença que se fundou em vários fundamentos, se nas conclusões das alegações de recurso não se ataca senão um desses fundamentos.*

Recurso: 22 850. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Cândido Pires Gonçalves. Relator: Erm<sup>o</sup>. Cons.<sup>o</sup> Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença do Mm<sup>o</sup>. Juiz da 1<sup>a</sup> Secção do 1<sup>o</sup> Juízo do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Cândido Pires Gonçalves, residente em Paris, França, ali executado por contra si a execução ter revertido.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Os créditos do CRSS gozam de privilégio imobiliário de acordo com o estatuído no art 11<sup>o</sup> do DL 103/80.

2

No art 735<sup>o</sup> do Código Civil estipula-se que os privilégios imobiliários são sempre especiais. (sublinhado nosso)

3

Se são sempre especiais, tal norma tem características imperativas.

4

Não podendo pois admitir excepções.

5

Assim os créditos do CRSS ao gozarem de um privilégio imobiliário, tal privilégio só pode ser especial.

6

Implica tal espécie de privilégio, de acordo com o art 751<sup>o</sup> do Código Civil, o direito de sequela.

7

A sentença recorrida violou o disposto no art<sup>o</sup> 735<sup>e</sup> 751<sup>o</sup> do C.C., art 147 do CPCI e art 11 do DL 103/80”.

1.2. Contra-alegou o recorrido, começando por alegar que não há interesse no conhecimento do objecto do recurso, uma vez que a Recorrente aceitou expressamente uma parte da decisão - aquela em que se afirma que a reversão dependia da prévia excussão dos bens do devedor originário. Prosseguiu criticando, à cautela, a posição da recorrente, para concluir que o seu bem não está sujeito a privilégio que goze de direito de sequela, pelo que a sentença deve ser confirmada.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por não vir atacado um dos fundamentos em que assentou a decisão recorrida - a não

excussão dos bens do devedor originário -, o que faz com que nunca a sentença possa ser revogada ou anulada.

1.4. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Lê-se no segmento final da sentença recorrida:

"(...) impõe-se julgar a oposição procedente, porquanto a reversão não podia ser ordenada, quer porque não resulta dos autos estar excutado o património do devedor originário, quer porque as contribuições do Centro regional de segurança social não gozam de privilégio imobiliário **especial**, mas apenas geral, o qual não goza de seqüela".

E, na parte decisória:

"Nestes termos e pelos fundamentos expostos, julga-se a oposição procedente porque provada e em consequência declara-se o oponente parte ilegítima na execução". Evidencia-se, deste modo inequívoco, que a sentença considerou verificada a existência de dois fundamentos independentes, cada um deles válido, só por si, para a procedência da oposição. De um lado, a falta de prévia excussão dos bens do devedor originariamente executado; de outra banda, a inexistência de seqüela sobre os bens transmitidos para o oponente.

A recorrente Fazenda Pública assume, perante o decidido, uma posição igualmente clara.

A propósito da não excussão dos bens do executado originário, afirma ter-se apurado "nos presentes autos que existem bens do executado originário penhorados pela Fazenda Pública mas que entretanto foram vendidos a terceiros. Uma vez que tal venda é ineficaz perante a exequente Fazenda Pública deverá proceder-se no processo executivo à venda de tais bens". E conclui:

"Estará assim correcta a decisão do M Juiz na parte em que considera não poder ter revertido contra o oponente a execução porquanto não se encontrava excutado o património do executado originário".

A escolha do tempo futuro do verbo estar ("estará"), em linguagem corrente muitas vezes utilizado como condicional, em lugar do presente indicativo (o afirmativo "está"), pode deixar a dúvida sobre se, na realidade, a Fazenda Pública aceita a decisão, no que à questão da excussão importa.

Mas a dúvida é dissipada, sem resquícios de nebulosidade, pelo demais teor das alegações e, sobretudo, das conclusões, que, como se sabe, são o local próprio para condensar todas as razões de discordância com o julgado, definindo o objecto do recurso e balizando o seu âmbito. É que, relativamente àquela questão, a Fazenda Pública não deixou cair uma palavra mais, nem de concordância, nem de discordância. Todo o seu labor crítico o dirigiu a recorrente ao modo como a sentença tratou o tema da qualificação do privilégio imobiliário (geral ou especial), e do consequente direito de seqüela.

Daí que possa, com toda a segurança, afirmar-se, com o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto, que "o objecto do recurso é o seguinte: violação dos art<sup>os</sup>. 735<sup>o</sup> e 751<sup>o</sup> do C. civil, 147<sup>o</sup> do CPC I e 11<sup>o</sup> do DL n<sup>o</sup> 103/80, porque o privilégio imobiliário em causa é especial, gozando, assim, de direito de seqüela".

Ora, sendo esse e só esse o objecto do recurso, mesmo que a tese da recorrente Fazenda Pública merecesse acolhimento por parte deste Tribunal, escassearia a força para derrubar a decisão recorrida. Isto porque essa decisão se não alicerça, só, no fundamento atacado pela recorrente, mas também num outro, que com igual valia a suporta, e que a Fazenda Pública não tentou, sequer, abalar - razão por que também este Tribunal o não pode beliscar, limitado com está ao objecto

do recurso cuja escolha só à recorrente compete - vide o artigo 690ºnº 1 do Código de Processo Civil.

Dito de modo mais breve, é fatal o insucesso do recurso, por as conclusões das respectivas alegações improcederem, já que não atacam a totalidade das razões em que assenta a sentença recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *M.P. Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Não impugnação de um dos fundamentos da decisão. Inutilidade de conhecimento do recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos termos dos arts. 684º e 690º do CPC e sendo dois os fundamentos jurídicos da decisão judicial impugnada jurisdicionalmente, a não impugnação de um daqueles fundamentos determina a confirmação do julgado e a consequente improcedência do recurso assim minutado.*

*II — Na verdade, ainda que lograsse acolhimento a tese sufragada pelo recorrente quanto à sindicada questão, sempre haveria de manter-se o sentido do decidido à míngua de impugnação eficaz do outro fundamento convocado para a decisão de direito impugnada.*

Recurso: 22 857. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Domingos Passaro Jarrete. Relator: Exmo Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada, apenas em parte, com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal por dívidas emergentes de contribuições à Segurança Social dos anos de 1983, 1984 e 1985, oportunamente deduzida por Domingos Pássaro Jarrete, nos autos convenientemente identificado, dela apresentou recurso para este Supremo Tribunal a Ex.ma Representante da Fazenda Pública, nos termos dos arts 356º e 167º do C.P.T.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e, declarando expressamente aceitar o segmento decisório da sindicada sentença onde se considerou não poder ter revertido a execução contra o oponente e ora Recorrido por não se encontrar executado o património do executado originário, circunscreve o âmbito e objecto do presente recurso jurisdicional exclusivamente e apenas quanto ao segundo fundamento convocado para a decisão de mérito,

Isto é, questiona tão-só a bondade e acerto jurídicos do acolhido entendimento de que "... as contribuições do Centro regional de segurança social não gozam de privilégio imobiliário especial, mas apenas geral, o qual não goza de seqüela." (da sentença),

Pois sustenta e conclui que, nos termos do art. 11º do DL 103/80 e arts. 735º e 751º do Código Civil, os créditos do CRSS, porque gozam de privilégio imobiliário, são sempre especiais, e, a final, pede a revogação do decidido. Em tempo processualmente útil contra-alegou o Recorrido pugnando pela manutenção da decidida procedência da oposição que antes deduzira, uma vez que esta improcedência, fundamentada que vem quer na apurada e inquestionada não excussão do património do devedor originário, quer no ora impugnado não reconhecimento de especialidade do privilégio imobiliário de que gozariam os créditos executados, sempre haveria de manter-se ainda que porventura viesse a lograr acolhimento a tese sufragada pela Recorrente Fazenda Pública quanto ao aspecto que, com o recurso, pretende ver sindicado por este Supremo Tribunal.

Suscita, assim e expressamente, a questão prévia da inutilidade do conhecimento do mérito do presente recurso jurisdicional.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer sufragando igual entendimento.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumprir apreciar e decidir. Em primeiro lugar e prejudicialmente da questão prévia suscitada. Questão que, aliás, não pode deixar de proceder.

Na verdade, sendo, como efectivamente são, dois os fundamentos de direito da impugnada decisão judicial que, nos termos e de harmonia com o disposto no art. 147º do CPCI, então aplicável, julgado precedente a oposição à execução fiscal, por ilegitimidade do oponente e ora Recorrido, a saber, a não excussão prévia do património da originária devedora e a natureza não especialmente privilegiada dos créditos executados, e sendo a procedência da questionada oposição dependente apenas da verificação de um destes requisitos,

Uma vez que, no apontado quadro legal, a execução apenas poderia reverter contra o oponente, na qualidade de responsável subsidiário, e quando cumulativamente verificados aqueles dois pressupostos,

A julgada procedência da oposição deduzida sempre haveria de manter-se ainda que porventura viesse a lograr acolhimento a tese sufragada pela Recorrente no presente recurso quanto ao questionado requisito.

Com efeito, à míngua de qualquer impugnação, melhor, face à inequívoca e expressa concordância com o sentido do decidido, quanto àqueloutro requisito ou fundamento - a não excussão prévia do património da originária devedora e seus sucessores -, o impugnado julgado não poderá deixar de manter-se, assim improcedendo consequentemente o presente recurso,

Já de harmonia com a jurisprudência reiterada, constante e uniforme desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo - ver, entre outros e por todos, os acórdãos de 28-10-98, processo n.º 22.859, de 4-11-98, processo n.º 22.849 e de 24.3.99, processo n.º 22.852 -.

Porque assim, resulta também e inequivocamente inútil apreciar e conhecer, em sede de recurso jurisdicional, da questão suscitada pela Ilustre Representante da Fazenda Pública, ora Recorrente.

Na verdade o efeito jurídico processual perseguido com o recurso interposto - a revogação do julgado - não seria possível.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdiccional, mantendo antes a com ele impugnada decisão.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamin Rodrigues* — *M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Gradação de Créditos Créditos de Trabalhadores Rescisão de Contrato de Trabalho Retribuições em Atraso Privilégios Creditórios.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Os créditos dos trabalhadores por conta de outrem emergentes de contrato individual de trabalho originados pelo não pagamento pontual da retribuição devida, gozam de privilégios imobiliário geral e mobiliário geral, devendo ser graduados antes dos créditos de impostos previstos nos arts. 747.º e 748.º do Código Civil (arts. 1.º e 12.º da Lei n.º 17/86, de 12 de Junho).*

Recurso: 22 920. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Por apenso ao processo de execução fiscal n.º 96/100053.5, o Ministério Público reclamou créditos de trabalhadores da executada Santos Faustino Lucas, Limitada, entre os quais os de Paulo Miguel Cruz Martins e Francisco José Caria Vaz.

Na sentença de gradação de créditos, os destes dois trabalhadores não foram graduados relativamente aos bens imóveis e foram graduados em último lugar relativamente aos bens móveis.

Desta decisão recorrem para este Supremo Tribunal Administrativo aqueles dois trabalhadores da executada, representados pelo Ministério Público, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

- a) Os créditos dos reclamantes e recorrentes são provenientes de salários em atraso e regulados pela Lei n.º 17/86 de 14 de Junho;
- b) A sentença reclamada e recorrida não respeitou o estatuído pelo art. 12.º, da Lei n.º 17/86 de 14 de Junho;
- c) Deve ser substituída por uma outra que gradue tais créditos em primeiro lugar.

Não foram apresentadas contra-alegações. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.



2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 A execução fiscal e apensos foram instaurados para cobrança coerciva de créditos provenientes de contribuições para a segurança social de 1995 e 1996 e contribuição autárquica de 1994 e 1995, acrescidos de juros de mora legais.

2. Foram penhorados em 26 de Maio de 1997, bens móveis e um imóvel, identificados nos autos de penhora de folhas 7, 8 e 9 do processo de execução fiscal principal.

3. A hipoteca voluntária da Caixa Geral de Depósitos, S.A., tem registo predial de 22.09.92.

4. O arresto, convertido em penhora, a favor de Artur Cruchinho dos Santos foi registado em 20.02.97.

3 - Pela certidão da sentença do Tribunal do Trabalho de Castelo Branco junta com a reclamação dos créditos dos recorrentes, verifica-se que eles resultam da rescisão dos contratos de trabalho que tinham celebrado com a executada, motivada «por falta de pagamento atempado das retribuições a que tinham direito» e se reportam ao ano de 1996 (certidão de fls. 2 a 4, que tem nota de trânsito em julgado). Na sentença recorrida os créditos foram graduados pela forma seguinte:  
*Sobre o produto dos bens imóveis*

1. Os créditos de contribuição autárquica do Estado exequendas e reclamados.

2. Os créditos do CRSS do Centro exequendos e reclamados.

3. Os créditos da Caixa Geral de Depósitos, S.A.

4. Os créditos de Artur Cruchinho dos Santos. Sobre o produto dos bens móveis.

1. Os créditos reclamados provenientes de imposto sobre o valor acrescentado e juros compensatórios

2. Os créditos da Segurança Social exequendos e reclamados.

3. Os créditos dos trabalhadores da sociedade executada, com excepção do produto da venda da verba n.º 7, em que são precedidas pela Caixa Geral de Depósitos, S.A.

A questão que se coloca no recurso é a de saber se tais créditos devem ser graduados em primeiro lugar para serem pagos pelo produto dos bens imóveis e móveis penhorados.

4 - O art. 1.º da Lei n.º 17186, de 14 de Junho, estabelece o seguinte:

1 - A presente lei rege os efeitos jurídicos especiais produzidos pelo não pagamento pontual da retribuição devida aos trabalhadores por conta de outrem.

2 - Em tudo o que não estiver especialmente previsto pela presente lei aplica-se, subsidiariamente, o disposto na lei geral.

O art. 12.º da mesma Lei preceitua:

1 - Os créditos emergentes de contrato individual de trabalho regulados pela presente lei gozam dos seguintes privilégios

a) Privilégio mobiliário geral;

b) Privilégio imobiliário geral.

2 - Os privilégios dos créditos referidos no n.º 1 ainda que resultantes de retribuições em falta antes da entrada em vigor da presente lei, gozam de preferência nos termos do número seguinte, incluindo os créditos respeitantes a despesas de justiça, sem prejuízo, contudo, dos privilégios anteriormente constituídos, com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei.

3 - A graduação dos créditos far-se-á pela ordem seguinte:

a) Quanto ao privilégio mobiliário geral, antes dos créditos referidos no n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil, mas pela ordem dos créditos enunciados no artigo 737.º do mesmo Código;

b) Quanto ao privilégio imobiliário geral, antes dos créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil e ainda dos créditos de contribuições devidas à Segurança Social.

4 -Ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no número anterior. Os privilégios previstos neste art. 12.º abrangem todos os créditos emergentes de contrato de trabalho resultantes da sua rescisão por falta de pagamento pontual da retribuição (arts. 1.º, n.º 1, e 12.º, n.º 1), bem como os respectivos juros (n.º 4 deste art. 12.º), incluindo os relativos a indemnização por rescisão com justa causa.

Assim, todos os créditos reclamados pelos recorrentes deveriam ter sido graduados em primeiro lugar, como sustentam no recurso.

Na verdade, sobre o produto da venda dos bens imóveis, os créditos graduados em primeiro lugar foram os de Contribuição Autárquica [a que se aplica

(\*) Sobre esta questão, que não importa apreciar mais pormenorizadamente por não haver sobre ela controvérsia no processo, pode ver-se, neste sentido, o acórdão do Supremo Tribunal de justiça de 3-3-98, proferido no recurso n.º 71198, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 475, página 548.

o preceituado no art. 748.º, n.º 1 do Código Civil, por remissão do art. 24.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica] e os dos recorrentes devem ser graduados antes deles, por força do disposto na alínea b) do n.º 3 do citado art. 12.º.

Quanto ao produto da venda dos bens móveis, os créditos graduados em primeiro lugar referem-se a Imposto sobre o Valor Acrescentado e juros compensatórios, créditos estes enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do art. 747.º do Código Civil. Como os créditos dos recorrentes devem ser graduados antes destes, por força do disposto na alínea a), do n.º 3 do citado art. 12.º, terão de ser graduados, também aqui, em primeiro lugar.

Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença de graduação de créditos impugnada que deverá ser substituída por outra em que os créditos dos recorrentes sejam graduados em conformidade com o aqui decidido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — Jorge de Sousa (Relator) — Lúcio Barbosa — Antonio Pimpão.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

**Assunto:**

*Competência do S.T.A. em Recurso de Decisão de Tribunal Tributário de 1ª Instância Matéria de Facto.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

1 — Nos termos do disposto nos artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do Estatuto Tributais

*Administrativos e Fiscais e 167º do Código de Processo Tributário, das decisões tribunais tributários de 1ª instância só cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando com exclusivo fundamento em matéria de direito.*

- 2 — *São as conclusões das alegações de recurso que delimitam o seu objecto e expressam respectivos fundamentos, como decorre do disposto nos artigos 684º e 690º n.º 1 do Código Processo Civil.*
- 3 — *Alegando o recorrente, em recurso interposto para o S.T.A. de sentença de tribunal tributário 1ª instância, factos divergentes dos fixados nessa sentença, independentemente da sua utilidade para a decisão, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de facto, o que acarreta incompetência do S.T.A..*

Recurso: 22 999. Recorrente: Maria Alice Caldeireiro. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons: Dr. Baeta de Queirós.

I.1. Maria Alice Caldeireiro, residente em Bragança, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Bragança que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado relativo a 1990.

Formula as seguintes conclusões:

“A)

Dispõe o Código do IVA, no seu artigo 1º, n.º 1, al. a) e no seu artigo 3º, n.º 1, respectivamente, que:

A.1)

“Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal” - artigo 1º, n.º 1, al. a);

A.2)

“Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade” - artigo 3º, n.º 1.

B)

Artigo 3º que também assimila ou incorpora em tal conceito de “transmissão de bens” as diferentes operações descritas no seu n.º 3.

C)

Da conjugação das mencionadas disposições legais, resulta que uma qualquer operação para ser submetida a IVA tem de preencher, simultaneamente, as seguintes condições ou pressupostos: - Consistir numa transmissão de bens, numa prestação de serviços ou numa aquisição intracomunitária de bens ou em operações assimiladas; - Ser efectuada a título oneroso; - Ser efectuada por um sujeito passivo agindo como tal; - Estar relacionada com o exercício de uma actividade económica; - Ser localizada no território nacional.

D)

Compulsada a matéria de facto assente nos presentes autos, verifica-se que a mesma não só não tem natureza onerosa - porque inexistia qualquer contrapartida para a recorrente - não está relacionada com o exercício de uma actividade económica - já que a sua fonte é a partilha de bens comuns do casal por divórcio - não é feita pela recorrente agindo como sujeito passivo do IVA; não se traduz numa transmissão de bens mas no exercício de um direito próprio - pois que o ex-cônjuge marido não podia adquirir o que por direito próprio resultante do regime de casamento lhe pertencia pelo que no documento inserto a folhas 10 dos autos se faz alusão não a transmissão mas sim a "mercadoria levada por partilha devido a divórcio no valor de 3.000.000\$00 - nem se reconduz a qualquer das operações previstas no artigo 3º, nº 3 do CIVA que para efeitos de incidência de imposto a lei fiscal assimila a "transmissões de bens".

E)

Contexto que, porque a situação *sub judice* não está prevista nas normas de incidência real do imposto, obsta a que a mesma possa ser objecto de qualquer tributação, sendo certo que todo o acto tributário tem de ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista, abstracta e tipicamente, na lei fiscal como geradora do direito ao imposto.

F)

Pelo que basta a não verificação, no caso vertente, de um dos pressupostos legalmente exigíveis para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação.

H)

SEM PRESCINDIR dispõe o artigo 3º, nº 4 do CIVA, que "Não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de imposto de entre os referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º".

I)

Pelo que sempre a situação de facto em referência, a ser, em princípio, enquadrável na estatuição dos artigos 1º, nº 1 e 3º nº 1 e 3 do CIVA, recairia no âmbito de exclusão do imposto prevista no descrito comando legal - artigo 3º nº 4 - pois que, por um lado, à mercadoria levada pelo ex-cônjuge marido representou parte (metade) de um determinado património, susceptível de constituir um ramo de actividade independente, como na realidade o constituiu já que com ele veio a iniciar actividade comercial concorrente com a da recorrente - sendo esse seu intuito que esteve subjacente à partilha e por causa dela (da mercadoria) que iniciou a sua actividade comercial de forma independente relativamente à recorrente - e, por outro lado, o ex-cônjuge marido passou a ser na realidade sujeito passivo de imposto de entre os referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIVA.

J

Pelo que preenchidos estavam os dois requisitos legalmente estabelecidos para a recorrente beneficiar da exclusão de incidência do imposto.

L)

Se o ex-cônjuge marido foi enquadrado aquando do início da sua actividade no regime especial dos pequenos retalhistas, não só não deixou de ser, por isso, sujeito passivo de IVA.

- reconhecimento aliás expresso no ponto 4º, alínea B. *in fine* da Informação da Divisão de Inspeção Tributária - como sobre a recorrente nenhuma obrigação existia de perseguir o seu enquadramento, tanto mais que ele só veio a colectar-se a partir de 1/2191.

M)

Por outro lado para além de não se encontrar demonstrado nos autos que relativamente à mercadoria objecto da partilha realizada tenha havido dedução de IVA pela recorrente, a verdade é que nenhum prejuízo emergiu para a administração fiscal já que se tal imposto tivesse sido liquidado por aquela (a recorrente), sempre o ex-cônjuge marido - que o teria de suportar - o deduziria na actividade comercial que se propunha iniciar, como iniciou. A liquidação pela recorrente determinaria a dedução pelo ex-cônjuge marido e este nem sequer se lhe colocou a hipótese de o deduzir porque pura e simplesmente também não havia sido liquidado.

N)

Finalmente e sem prescindir, não pode à recorrente ser exigível o pagamento de juros compensatórios - que nesta data e por força do preceituado no artigo 89º do CIVA e das taxas desajustadas de 24%, ao ano, ascendem ao dobro do pretense imposto em dívida - pois na especificidade e condicionalismo que subjaz à situação em referência não pode ser imputada à recorrente qualquer responsabilidade pelo enquadramento legal da mesma, não consubstanciando o seu comportamento qualquer intenção de se sonegar ao cumprimento das suas obrigações fiscais (tanto mais que emitiu documento representativo para efeitos fiscais de tal situação), nem de causar prejuízo para a fazenda nacional, como não causou pois que, em última análise, esta em nada ficaria beneficiada com a liquidação do IVA em causa na medida em que se tal se tivesse verificado o mesmo sempre seria deduzido pelo ex-cônjuge marido (que previamente o teria de suportar), já que subjacente à partilha em tais mercadorias estava por parte deste o intuito de exercer actividade comercial como veio a exercer.

O)

É, assim, necessário harmonizar a materialidade em causa com as disposições legais citadas que, na perspectiva da recorrente, não foi ponderada, correcta e criteriosamente, na douda sentença recorrida”.

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo a manutenção do julgado.

1.3. A Exmª. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o Tribunal não ser competente, em razão da hierarquia, para conhecer do recuo, que não versa, apenas, matéria de direito.

1.4. Ouvida sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, a recorrente veio afirmar que o Tribunal é competente, já que o recurso se funda, exclusivamente, em matéria de direito.

1.5. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguintes:

“1

A impugnante encontra-se colectada em IRS - Categoria C, exercendo a actividade de “Comércio a retalho de tecidos, atalhados, mатаis e miudezas” - informação fl. 19.

2

A impugnante foi casada com Francisco Gomes, cujo casamento se extinguiu por sentença de divórcio proferida pelo Tribunal Judicial da Comarca de Bragança em 7-3-1991 - documento de fl. 8.

3

Do património comum do casal fazia parte o estabelecimento denominado «Casa Gomes».

4

Por força do acordo de partilhas celebrado em 5-11-1990, ao cônjuge marido foi adjudicada metade da mercadoria existente no aludido estabelecimento, no valor de 3.000.000\$00 - documento de fl. 9 e informação de fl. 19.

5

Para representar essa partilha, pela impugnante foi emitido com a data de 10-11-90 um documento onde especificou “Mercadoria levada por partilha devido a divórcio no valor de 3.000.000\$00”, nele aditando “artigo 3º do Código do IVA” e no seu cabeçalho identificou o nome de Francisco Gomes - documento de fls. 10 e informação de fl. 19.

6

No momento da emissão do referido documento, o seu ex-marido Francisco Gomes, não era sujeito passivo de IVA - informação de fl. 19.

7

Este, Francisco Gomes, viria a iniciar a sua actividade em 1-2-91, ficando enquadrado no Regime Especial de Pequenos Retalhistas - informação de fl. 19.

8

Aquando da fiscalização efectuada à impugnante, os Serviços de Inspecção Tributária pronunciaram-se pela não aplicação do disposto no nº 4 do artigo 3º do Código do IVA, procedendo à liquidação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado em falta na importância de 510.000\$00 - informação de fl. 19.

9

Para pagamento do imposto liquidado e dos respectivos juros compensatórios, na importância de 512.403\$00, a impugnante foi notifica-

da em 21-6-95, terminando o prazo de pagamento voluntário em 6-7-95 - informação de fl. 19.

10

Os presentes autos foram instaurados em 18-9-95 - fl. 2".

3.1. Diz-nos a recorrente, na conclusão I) das suas alegações de recurso, que "à mercadoria levada pelo ex-cônjuge marido representou parte (metade) de um determinado património, susceptível de constituir um ramo de actividade independente, como na realidade o constituiu, já que com ele veio a iniciar actividade comercial concorrente com a da recorrente - sendo esse seu intuito que esteve subjacente à partilha e por causa dela (da mercadoria) que iniciou a sua actividade comercial de forma independente relativamente à recorrente" - sublinhado e destaque do original.

Afirma a Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal que estes factos não se incluem na matéria dada por provada na sentença sob recurso. E daí retira que o recurso se não funda, exclusivamente, em matéria de direito, face ao que o Tribunal não é competente para o apreciar.

A recorrente, por seu turno, contrapõe que estes factos estão "documentados nos autos e presentes na decisão recorrida". A recorrente limitou-se, nas conclusões das alegações de recurso, a referir "factos documentados (provados) não só na sua individualidade mas também a sua interacção e implicações recíprocas, mediante uma análise criteriosa e concludente". A sua conclusão de que o património em causa era susceptível de constituir actividade independente resulta de se ter provado que "por força do acordo de partilhas celebrado em 5-11-1990, ao cônjuge marido foi adjudicada metade da mercadoria existente no aludido estabelecimento, no valor de 3.000.000\$00", com o ter aquele mesmo cônjuge iniciado actividade comercial autónoma.

3.2. Ora, acontece que a sentença, embora tenha considerado a adjudicação ao cônjuge marido, de metade da mercadoria existente no estabelecimento do casal, e que ele veio, mais tarde, a iniciar actividade como retalhista (pontos 4 e 7 da matéria de facto), não deu como provado qualquer intuito que houvesse presidido à partilha, nem que aquela metade fosse susceptível de constituir actividade independente, e que tivesse sido com ela, e por causa dela, que ele iniciou actividade comercial autónoma. Na sentença afirmou-se, até, que "uma partida de mercadorias correspondente a metade dos bens que se encontravam no estabelecimento comercial, não constitui uma unidade funcional, de modo a permitir, só por si, o exercício de actividade independente".

Quer isto dizer que o Mm.º Juiz a quo e a recorrente não estão concordantes quanto a três factos, a saber,

1º - que a mercadoria levada pelo cônjuge marido do estabelecimento constituía uma unidade funcional, que possibilitava iniciar uma actividade como retalhista;

2º - que subjacente à partilha esteve o intuito do mesmo cônjuge iniciar essa actividade; e 3º - que foi com a dita mercadoria, e por causa dela, que ele deu início a tal actividade. Deste modo, a recorrente pede a este Tribunal que, apreciando o recurso, adira à factualidade que propõe, divergindo da que foi fixada pelo Tribunal recorrido.

Evidencia isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que torna o Supremo Tribunal Administrativo incompetente para o apreciar, sendo, antes, competente o Tribunal Central Administrativo - cfr. os artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por competente ser o Tribunal Central Administrativo.

Custas a cargo da recorrente, fixado-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 2 Junho 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Erro Material. Erro de Julgamento. Esgotamento do Poder Jurisdicional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Proferida uma decisão judicial, fica esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666.º, n.º 1, do C.P.C.), sem prejuízo de rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas ou reformar a decisão, nos termos dos art.ºs. 667.º a 669.º do mesmo Código (n.º 2 do mesmo art. 666.º).*
- 2 — *Só há erro material quando na decisão se escreveu coisa diferente da que se pretendeu escrever, consubstanciando-se o erro na discrepância entre a vontade real e a que foi declarada na sentença ou despacho.*
- 3 — *Os erros ou inexactidões intelectuais que ocorram no processo de formação da vontade expressa na decisão são erros de julgamento e não erros materiais para efeitos do art. 667.º do C.P.C..*
- 4 — *Se o juiz disse o que queria, mas decidiu mal, por a decisão assentar em pressupostos errados, haverá erro de julgamento e não erro material.*
- 5 — *Se depois de proferida uma decisão judicial, após o seu trânsito em julgado, o juiz a alterar, por sua iniciativa, fora da hipótese erro material, prevalece como única decisão válida a primeira.*

Recurso: 23 070. Recorrente: Caixa Económica da Misericórdia de Ponta Delgada. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A CAIXA ECONÓMICA DE PONTA DELGADA vem interpor recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Meritíssimo juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro que, rectificando anterior decisão de rejeição liminar de alguns créditos reclamados pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal, os veio a admitir.



A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O douto despacho de fls. 45 em 05/01/98, já havia transitado em julgado.
2. Até aquela data não foi objecto de impugnação, reclamação ou recurso por quem quer que fosse.
3. Tal despacho não padece de qualquer lapso material manifesto ou não e, por isso, não poderia ser objecto de alteração, a não ser em sede de recurso.
4. Foram violados os arts. 666 e 667 do C.P.C., aplicáveis ao caso.
5. Deve ser revogado o despacho recorrido de fls. 77, considerando tal despacho nulo e de nenhum efeito.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Meritíssimo juiz proferiu despacho de sustentação em que defende a correcção da decisão recorrida por, em suma, não haver qualquer erro de julgamento, mas um mero lapso material.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de o recurso merecer provimento por, em suma, não se estar perante um erro material susceptível de rectificação, nos termos do art. 667.º do C.P.C., mas sim perante um erro de julgamento, só susceptível de correcção por via de recurso. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na decisão recorrida não são indicados os factos que se consideram como provados, mas, estando em causa apenas a apreciação da legalidade de actos processuais, não há qualquer obstáculo à apreciação do recurso.

Os factos que relevam para a tal apreciação são os seguintes:

- O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância reclamou vários créditos por apenso ao processo de execução fiscal n.º 24/96 (fls. 12 a 15 do presente processo de recurso);

- em 7-1-1997, o Meritíssimo juiz daquele Tribunal indeferiu parcialmente esta reclamação, relativamente aos créditos referidos em 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º e 11.º lugares, por entender que a Fazenda Pública não dispunha *«de privilégio credtório - que seria o mobiliário geral - dado que o bem penhorado é um imóvel (art. 743.º do C. Civil), nem de qualquer outra garantia real»* (fls. 5 e verso deste processo de recurso);

- este despacho foi notificado aos intervenientes processuais, incluindo o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, em 14-1-97, e o Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, em 30-1-97 (fls. 46 e 47 do processo de reclamação de créditos apenso), não tendo sido impugnado por qualquer deles ou por qualquer outro interveniente processual;

- em 5-1-1998, o Meritíssimo Juiz proferiu o despacho reclamado em que afirmou, em suma, não ter atentado que quanto aos referidos créditos cuja reclamação havia sido indeferida se diziam garantidos por penhora de 21-7-95, que seriam, eventualmente as registadas pelas inscrições F5 e F6 constantes das apresentações 05 e 06, de 25-07-95, e rectificou o seu referido despacho de 7-1-97 substituindo-o pelo seguinte: *«Esclareça a Fazenda Pública se tais créditos se encontram garantidos por tais penhoras, explicitando quais os que estão garantidos por uma e por outra daquelas duas penhoras»* (fls. 19 deste apenso de recurso).

Foi deste despacho que foi interposto o presente recurso.

3 - A questão a decidir é, assim, a de saber se o Meritíssimo juiz podia rectificar o seu anterior despacho de indeferimento dos referidos créditos reclamados pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública.

O art. 666.º do C.P.C. estabelece o seguinte:

#### Artigo 666.º

##### Extinção do poder jurisdicional e suas limitações

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 e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes

3. O disposto nos números anteriores, bem como nos artigos subsequentes, aplica-se, até onde seja possível, aos próprios despachos.

O art. 667.º do mesmo Código estabelece o seguinte:

#### Artigo 667.º

##### Rectificação de erros materiais

1. Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.

2. Em caso de recurso, a rectificação só pode ter lugar antes de ele subir, podendo as partes alegar perante o tribunal superior o que entendam de seu direito no tocante à rectificação.

Se nenhuma das partes recorrer, a rectificação pode ter lugar a todo o tempo, cabendo agravo do despacho que a fizer.

Aquele art. 666.º estabelece o princípio da inalterabilidade ou intangibilidade das decisões judiciais.

Sobre o alcance do art. 667.º, escreve Alberto dos Reis:

O princípio da intangibilidade da decisão judicial, formulado no art. 666.º pressupõe que a sentença ou despacho reproduz fielmente a vontade do juiz; se houve erro material na expressão dessa vontade se, por qualquer circunstância, a vontade declarada na sentença ou despacho não corresponde à vontade real do juiz a regra da intangibilidade não funciona. Não faz sentido que subsista, vontade diversa da que o juiz teve em mente incorporar na sentença ou despacho.

Deve, pois, ser lícito ao juiz ajustar, mediante rectificação, a vontade declarada à vontade real (!)

Assim, só há erro material quando na decisão se escreveu coisa diferente da que se pretendeu escrever, consubstanciando-se o erro na discrepância entre a vontade real e a que foi declarada na sentença ou despacho.

Os erros ou inexactidões intelectuais que ocorram no processo de formação da vontade expressa na decisão serão erros de julgamento e não erros materiais para efeitos deste art. 667.º.(?)

Se o juiz disse o que queria, mas decidiu mal, por a decisão assentar em pressupostos errados, haverá erro de julgamento e não erro material.

No caso dos autos, o lapso que o Meritíssimo juiz pretendeu corrigir tem origem no facto de, após apreciar os documentos apresentados pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública com a sua reclamação de créditos, ter concluído que os créditos referidos não

(1) Código de Processo Civil Anotado, volume V, página 130.

(2) Este entendimento tem vindo a constituir, desde há muito, jurisprudência pacífica, como se pode ver pelos seguintes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça:

- de 12-3-1954, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 42, p.193;
- de 6-6-1958, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 78, p.315;
- de 23-2-1962, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 114, p.421;
- de 20-1-1977, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 263, p.210; e
- de 19-3-1981, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 305, p.230.

No mesmo sentido podem ver-se os seguintes acórdãos desta Secção:

- de 9-10-1991, publicado em apêndice ao *Diário da República*, de 10-8-94, p.1026;
- de 29-9-1993, publicado em apêndice ao *Diário da República*, de 8-5-96, p.2988;
- de 26-5-1993, publicado em apêndice ao *Diário da República*, de 30-4-96, p.1987.

dispunham de qualquer privilégio creditório, designadamente o mobiliário geral, nem de qualquer outra garantia real.

Ao fazer tal afirmação, o Meritíssimo juiz não pretendeu dizer coisa diversa do que disse, antes tendo feito um julgamento com base nos elementos probatórios constantes do processo.

A referida decisão de indeferimento e os pressupostos em que ela assentou (inexistência de privilégio creditório ou qualquer outra garantia real) estão em perfeita sintonia, o que revela que não se disse algo que não se pretendesse dizer.

Assim, a existirem erros daquela primeira decisão, estar-se-á perante erros de julgamento daquela primeira decisão e não perante meros erros materiais.

Por isso, é de afastar a possibilidade de tais erros serem objecto de rectificação, ao abrigo do citado art. 667.º

4 - É controvertido se o vício que afecta uma decisão judicial proferida depois de esgotado o poder jurisdicional do juiz que a profere deve qualificar-se como inexistência ou ineficácia ou nulidade.

No primeiro sentido, podem ver-se Paulo Cunha, em *Processo Comum de Declaração*, volume 2.º, páginas 354-355, e Fernando Luso Soares, *Processo Civil de Declaração*, páginas 854-855.

No segundo sentido, embora a propósito da questão diferente de duas decisões transitadas sobre o mesmo objecto, regulada no art. 675.º do C.P.C., se pronuncia o Prof. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, páginas 196-197.

Com invocação desta doutrina, no acórdão desta Secção de 17-1-1996, proferido no recurso n.º 19458,<sup>(3)</sup> entendeu-se ser de revogar a decisão proferida depois de esgotado o poder jurisdicional, por erro de julgamento.

No mesmo sentido se decidiu no acórdão desta Secção de 20-5-1998, proferido no recurso n.º 22253.

Pela qualificação de nulidade por excesso de pronúncia optou esta Secção do S.T.A. no acórdão de 22-2-95, proferido no recurso n.º 17354<sup>(4)</sup>

No caso dos autos, a questão da qualificação jurídica do vício que afecta a segunda decisão referida não tem interesse prático, pois esta última decisão não transitou em julgado e, nestas condições, qualquer das teses a que se adira, retirando eficácia no processo a esta decisão, conduz à prevalência da primeira como único acto processual relevante.

No entanto, a prevalência da primeira decisão teria de ser a solução adequada, à face da regra formulada no art. 666.º, n.º 3, do C.P.C., mesmo que tivessem decorrido os prazos legais de impugnação desta segunda decisão e, por isso, a tese da inexistência jurídica, com a consequente impossibilidade de trânsito em julgado, é a que melhor se adequa ao regime legal previsto naquela disposição.

Por outro lado, esta é a tese que melhor se compagina com a terminologia utilizada naquele art. 666.º, n.º 1, uma vez que depois de esgotado o poder jurisdicional que originariamente detinha, o juiz deixa de o ter e, nessas condições, a decisão proferida depois de tal esgotamento não poderá considerar-se como resultado do exercício de poder

<sup>(3)</sup> Publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-3-98, página 43.

<sup>(4)</sup> Publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-7-97, página 466.

jurisdicional, não será uma decisão jurisdicional, situação esta a que é adequada a qualificação legal de inexistência jurídica. (5)

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em considerar juridicamente inexistente a decisão proferida em 5-1-98, de que vem interposto o presente recurso, e ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1ª instância a fim de o processo prosseguir considerando assente o indeferimento dos créditos reclamados que consta do despacho de 7-1-97.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *Antonio Pimpão*. — M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> *Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Provisões fiscalmente dedutíveis.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do artº 34º 1 a) do CIRC pode constituir-se provisão fiscalmente dedutível, nos termos da al. a) do nº 1 do artigo anterior, relativamente a créditos de cobrança duvidosa, em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica, em qualquer um dos casos a que se referem as diversas alíneas a) a c) e nomeadamente por ter o devedor pendente processo de falência. As alíneas a), b) e c) do mesmo preceito são de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas.*

Recurso: 23 089. Recorrente: Pinhogal-Madeiras de Portugal,Lda.  
Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Pinhogal - Madeiras de Portugal, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação de IRC e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª - A douta sentença. "a quo" aplicou mal o direito face à matéria dada como provada e às conclusões bem formuladas pelo distinto Tribunal de 1ª Instância de Coimbra;

2ª - No caso "sub judice" não houve violação dos artigos 18.º, 33.º 34.º, n.º 2, alínea d) do CIRC, antes pelo contrário, já que a recorrente aplicou bem na sua escrita essas normas que lhe permitiam cons-

(5) Neste sentido já se pronunciou este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 28-4-99, proferido no recurso n.º 23167.

titui provisões para créditos de cobrança duvidosa, em 1989 e como é comprovadamente o crédito em causa;

3ª - De facto, foi dado como comprovado que em 1989 - exercício e causa - existia um processo de falência no qual não havia sido proferida sentença, mas onde através de ofício do Tribunal se comunica a não existência de esperanças em receber aquele crédito;

4ª - Bem como se encontra comprovado que face ao regime existente no antigo Código da Contribuição Industrial, entre 1984 e 1998, a recorrente foi constituindo provisões baseando-se apenas nos saldos contabilísticos dos clientes devedores;

5ª - É pacífico ter sido com a entrada em vigor do actual artigo 34.º do C.IRC que para constituição das provisões se passou a exigir a prova de terem sido realizadas diligências judiciais, mesmo para os créditos em mora há mais de 24 meses;

6ª - Também aceitando o próprio Fisco que as diligências necessárias podem ser provadas por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas, pelo que a carta de Advogado é suficiente para o efeito sob pena de se esvaziar de sentido as dignas funções do mesmo;

7ª - No caso concreto, nunca houve qualquer prejuízo para o Estado, muito pelo contrário, a não ser assim considerado é a recorrente que ficará prejudicada pois se em 1984 havia acrescido o valor do crédito em causa e não forem agora consideradas as provisões, a mesma verse-á diminuída de um direito que inegavelmente lhe assiste;

8ª - E não pode o Ex.mo aplicador do direito pretender que a parte reconheça o direito apenas publicado em 1989 para contabilização da realidade anterior, sob pena de violação do princípio constitucional da não retroactividade em matéria fiscal;

9ª - Por outro lado, não se pode confundir a simples realização de diligências com a efetividade de uma decisão judicial irrecorrível;

10ª - É que em 1984, ao contrário do pensamento esplanado pelo douto acórdão "a quo", recorrente ainda não podia ter constituído a provisão a 100%, como é evidente face à legislação aplicável - cfr. artº 33º Código Contribuição Industrial e artº 13º do Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro;

11ª - E é o próprio acórdão ora recorrido que refere a existência de um processo de falência no qual em 24/1/84 não fora ainda proferida sentença;

12ª - E se esse acórdão entende que nos autos não se comprova que em 1989 ainda estivesse a decorrer tal processo, o que não se admite nem como hipótese, é um facto que ao contrário de tal conclusão, a "simples" declaração de advogado comprova a existência de terem sido realizadas diligências no sentido da obtenção do crédito em causa nesse processo;

13ª - E se o crédito ainda existia em 1989 (pois não foi recebido) obviamente que relativamente ao mesmo, com base naquela carta e face ao regime instituído pelo artº 34.º do C.IRC, poderia ser constituída provisão a 100%, como a recorrente muito bem fez;

14ª - Deverá assim decidir-se no sentido já definido na douta sentença da 1ª Instância, com a anulação das liquidações adicionais efectuadas pelo Fisco, pois só assim se fará a merecida e esperada JUSTIÇA.

A ERFEP entende que o recurso não merece provimento pois que não está provado nos autos que, em 1989, ainda estivesse a decorrer o processo de falência do devedor em causa, não se mostrando cumpridos, relativamente ao exercício de 1989, os requisitos do artº 34º I do CIRC, pelo que, por força do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artº 18º do CIRC, não podia ser constituída a provisão do crédito.

No mesmo sentido se pronuncia a EMMP.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) A impugnante exerce a actividade de Comércio por grosso de madeira em bruto e produtos derivados, C.A.E. 51531 e é sujeito passivo de IVA, no regime normal colectado em IRC pela 2ª Repartição de Finanças do concelho de Figueira da Foz;

2) A correcção aos valores indicados pela contribuinte resultaram de fiscalização efectuada à empresa em 3 de Fevereiro de 1994, pelos Serviços de Fiscalização, no âmbito de IVA e IRC, relativamente aos exercícios de 1989 a 1993;

3) Verificando-se que o valor de Esc. 7.756.557\$00, deduzido ao prejuízo fiscal declarado no exercício de 1989, se refere à não aceitação como custo de provisões de uma cobrança duvidosa constituídas sobre a dívida total do cliente Peter Schmitz (Alemão);

4) Cliente a quem, por decisão do Tribunal Cível de Bochum (Alemanha) havia sido aberto Processo de Falência;

5) Nos anos de 1984 e seguintes, até 1988, a impugnante constituiu reforços e ou reposições de Provisões para Créditos Duvidosos;

6) Estes movimentos de provisões incidiram sobre o saldo total de clientes, no qual estava incluído também o crédito do mencionado Peter Schmitz;

7) Consta-se a existência de um processo de falência no qual não havia ainda sido proferida sentença;

8) Considera-se reproduzido e provado o documento de fls. 48 dos autos, onde, designadamente, se consagra que «é comunicado que o Administrador da Falência informou a 26 de Maio de 1993, que as verbas disponíveis eram insuficientes, pelo que os credores da falência não têm de esperar quaisquer quotas»;

9) Aquando da introdução do Código do IRC o crédito referido existia há mais de 24 meses;

10) Em 1982, a impugnante contabilizou em Perdas Extraordinárias o valor de Esc. 7.756.556\$00, referente ao crédito que detinha sobre aquele cliente;..

11) Esta dívida do cliente alemão foi inicialmente considerada como incobrável, já em 1982, e nesse ano contabilizada como Perdas Extraordinárias;

12) Tendo, depois, em 1984, a impugnante voltado a debitar aquela importância em clientes de cobrança duvidosa, por contrapartida de outros ganhos imputáveis a exercícios anteriores; ..

13) Em 6.7.84, a impugnante apresentou uma declaração mod. 2 de substituição, corrigindo o quadro 18, apuramento do lucro tributável, com o acréscimo do valor em causa;

14) O que não chegou a ser considerado pelos Serviços de Fiscalização;

15) Quanto ao exercício de 1984, a impugnante na declaração mod. 2 desse ano, deduziu no quadro 18 da mesma o valor de Esc. 7.756.557\$00, que, em referência ao ano de 1982 lhe havia sido acrescido;

16) Justificando tal procedimento no mapa demonstrativo de custos e proveitos de exercícios anteriores.

3.1. O acórdão recorrido revogou a sentença proferida em 1ª instância e manteve a liquidação. Para tanto entendeu que, dada como provada a existência de processo de falência staurado em 1982 e ainda a decorrer em 1983, não se comprovando que em 1989 ainda stivesse a decorrer tal processo, assim como não comprovando a existência do crédito a simples declaração de advogado de não haver esperanças de o crédito vir a ser recebido em tal processo não se mostrariam cumpridos os requisitos de que o art. 34º do CIRC faz depender a constitui-

ção, no exercício de 1989, de provisão de créditos de cobrança duvidosa a 100%. Acrescenta que tais requisitos, previstos no n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, devem verificar-se em relação ao exercício em que é efectuada a provisão. Conclui que nenhuma ligação existe ao exercício de 1989 pelo que se mostra, igualmente, violado o disposto no artigo 18.º do mesmo Código.

Sustenta a recorrente, em síntese, que se o crédito ainda existia em 1989 (pois não foi recebido) obviamente que relativamente ao mesmo, com base naquela carta a que se refere o probatório e face ao regime instituído pelo art.º 34.º do CIRC, podia ser constituída provisão a 100%, como fez pois que, aquando da introdução do Código do IRC, o crédito referido existia há mais de 24 meses.

A questão controvertida resume-se em determinar se podia a recorrente constituir a mencionada provisão a 100%, em 1989, com fundamento na carta a que se refere o ponto 8) da matéria de facto provada da qual consta que «é comunicado que o Administrador da Falência informou a 26 de Maio de 1993, que as verbas disponíveis eram insuficientes, pelo que os credores da falência não têm de esperar quaisquer quotas»;

Importa, por isso, determinar se podia a recorrente deduzir para efeitos fiscais o valor de 7.756.557\$00 como prejuízo fiscal do exercício de 1989 e que a AF não aceitou como custo de provisões de cobrança duvidosa constituídas sobre a dívida total do cliente Peter Schmitz a quem, por decisão do Tribunal Cível de Bochum (Alemanha), havia sido aberto Processo de Falência e no qual não havia ainda sido proferida sentença.

3.2. Nos termos do art.º 33.º do CCI “apenas serão de considerar como provisões para efeito do disposto no n.º 8 do art.º 26.º (que se refere às provisões que se consideram custos ou perdas imputáveis ao exercício)

c) As que tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança, duvidosa, calculadas em função da soma dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício...”.

Este artigo, conforme escreve Martins Barreiros e outros, CCI, 2.ª edição, 1986, p. 311, que passaremos a acompanhar, é uma limitação ao n.º 8.º do art.º 26.º do código que se refere às provisões em geral pelo que apenas são de considerar as provisões tipificadas e previstas nas alíneas a) e d) para a generalidade das empresas.

A contabilização das provisões baseava-se nos princípios contabilísticos da prudência, que aconselham que devem contabilizar-se as perdas ainda que potenciais, e da independência dos exercícios ou da sua especialização económica, que recomenda que sejam imputados ao exercício competente os encargos que lhe respeitam.

Nesta perspectiva deviam aceitar-se, para efeitos fiscais, as provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa destinados a compensar aqueles créditos que se espera sejam incobráveis sendo o seu cálculo efectuado não pelo inventário dos créditos considerados duvidosos, mas sim por forma estatística, através de uma percentagem definida pela Administração que incidiria sobre o montante dos créditos resultantes da actividade normal existentes no fim do exercício.

Nesta perspectiva se entendia que o § 2.º do mesmo art.º 33 estabelecesse que “as provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam, e bem assim as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo, considerar-se-ão proveitos ou ganhos do respectivo exercício”

O DL 442-B/88, de 30-11, que aboliu a contribuição industrial, aprovou o CIRC, e determinou que o mesmo entrava em vigor no dia 1-1-1989 estabeleceu, no art 13º 2, sob a epígrafe provisões, que:

“O saldo em 1 de Janeiro de 1989 das provisões a que se referem as alíneas c) e d) do artº 33º do CCI, aceites para efeitos fiscais com referência a exercícios anteriores, depois de deduzido o montante que delas tiver sido utilizado no exercício de 1989, nos termos que lhe eram aplicáveis, deve ser repostos nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de, determinação da matéria colectável de IRC, num montante até à concorrência do somatório dos seguintes valores:

b) Importância correspondente à constituição ou reforço no exercício em causa das provisões a que se referem as alíneas a) e b) do nº 1 do artº 33º do Código do IRC”.

Preteceu este preceito criar disposições transitórias relativamente às provisões que o CCI considerava custos definidas de forma diversa do CIRC. Por força deste preceito legal o diferencial entre o saldo, em 1-1-1989, das provisões referentes a anos anteriores e o montante utilizado no exercício de 1989 e a importância das provisões fiscalmente dedutíveis, nos termos das alíneas a) e b) do nº 1 do artº 33º do Código do IRC, no mesmo exercício, devia ser repostos nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC.

O que bem se entende se se atentar, como já se referiu que este passou a adoptar critério diverso quanto às provisões fiscalmente dedutíveis.

Nos termos do artº 33º a) do CIRC podiam ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões “que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”.

Nesta perspectiva refere, ainda, o artº 34º 1 do mesmo Código que: “para efeitos da constituição da provisão prevista na al. a) do nº 1 do artigo anterior, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificará nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;

b) Os créditos que tenham sido reclamados judicialmente;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

O nº 2 deste mesmo preceito legal estabelece que “o montante anual acumulado da provisão dos créditos referidos na al. c) do número anterior não poderá ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.”. Nos termos do transcrito artº 34º 1 do CIRC para efeitos da constituição da provisão prevista na al. a) do nº 1 do artigo anterior, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificará quando o devedor tenha pendente processo falência, os créditos tenham sido reclamados judicialmente, estejam em mora, há mais de seis meses, desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.



A matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

Com efeito nos termos do artº 21º 4 do ETAF este Tribunal “apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

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”.

Será contudo perante a matéria factual assente que terá de se determinar se podia a recorrente constituir a indicada provisão fiscalmente dedutível e relativa ao não recebimento da quantia de 7.756.557\$00.

Nos termos do mencionado artº 34º 1 a) do CIRC podia constituir-se a provisão prevista na al. a) do nº 1 do artigo anterior relativamente a créditos de cobrança duvidosa em que o risco de incobabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificaria, em qualquer um dos casos a que se referem as diversas alíneas a) a c).

Podia, por isso, a recorrente constituir tal provisão por, nos termos da al. a), ter o devedor pendente processo de falência conforme resulta da matéria de facto assente.

O que bem se compreende pois que se o credor vier a receber qualquer importância da falência imediatamente será levado à conta de resultados desse mesmo exercício.

Torna-se, nos termos expostos, desnecessário averiguar se se verificam os demais requisitos a que se referem as alíneas b) e c) do mesmo preceito por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas.

Assim sendo entende-se que não pode manter-se o acórdão em apreciação.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido em conceder provimento à impugnação e em anular o acto tributário da liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — António Pimpão(Relator) — Baeta de Queiróz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contencioso Autárquico - Taxas - Telecomunicações - Utilização de bens públicos - Fiscalização - Conceito de taxa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Em termos tributários, pode definir-se a taxa, de acordo com os seus elementos essenciais, como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada, pelo*

*contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo obrigado.*

- 2 — *Não Constituem taxas as importâncias cobradas, pela C.M. de Lisboa, nos termos dos art.ºs. 37 ROVP (Edital 156163) e 8 n.º 4 al. a) e b) da Tabela de Taxas, relativas a actividades de fiscalização por esta levada a cabo relativamente à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações e alteração da resistência dos respectivos pavimentos, por inexistente aquela utilização.*

Recurso: 23.166. Recorrente: Portugal Telecom, SA. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Portugal Telecom, S.A., da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 15/06/98, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida “contra a liquidação de Esc: 85 858\$00, relativa à taxa de arranque e reposição de pavimentos”.

Fundamentou-se a decisão na inaplicabilidade, ao caso, do Dec-Lei 40/95 de 15/02, que não estava em vigor à data do facto tributário, já que a taxa em causa se reporta a 1993; tratar-se efectivamente de uma taxa e não de um imposto, dada a sua ínfima relação com a fiscalização exercida pela Câmara, imposta por “razões de ordem e convivência públicas”, correspondendo as respectivas despesas ao pagamento da quantia impugnada, verificando-se igualmente, em dadas circunstâncias, uma modificação da resistência dos pavimentos, o que também terá de ser compensado, pois tal modificação irá acarretar despesas antecipadas (futuras) dos serviços municipais na reparação de tais pavimentos, tendo pois a Câmara o direito a exigir as taxas em causa, nos termos dos art.ºs 11 al. d) e 4 n.º 1 al. h) da lei 1/87, de 06/01 (Lei das Finanças locais), em vigor à data dos factos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“ 1 - As infra-estruturas de telecomunicações objecto de intervenção e que motivaram a taxa em análise integram a rede básica de telecomunicações e constituem bens do domínio público do Estado (art.º 9.º, n.º 4, da Lei 88/89);

2 - A própria Lei 1/87 isenta o Estado do pagamento de taxas e encargos devidos às autarquias (art.º 27.º, n.º 1);

3 - A Portugal Telecom, mesmo antes da assinatura do contrato de concessão e as empresas que a antecederam, eram já concessionárias de um serviço público de telecomunicações em cujo regime legal se enquadrava o Decreto 5.786, de 10 de Maio de 1919;

4 - O direito à ocupação de terrenos do domínio público para a instalação dos equipamentos destinados a assegurar o serviço público de telecomunicações é atribuído à Portugal Telecom e às empresas que a antecederam como concessionária desse serviço público, pelo Estado concedente, e não pelas autarquias e demais entes públicos titulares do domínio afectado por essa ocupação;

5 - Essa atribuição resulta do art.º 124.º do Decreto 5.786 que veio sendo aplicável às empresas que foram assegurando o serviço público de telecomunicações e do art.º 29.º, das Bases do Contrato de Concessão (D.L. 40/95) preceitos através dos quais o Estado conce-

dente procedeu a uma mutação dominial parcial dos terrenos do domínio público afectos a outros serviços e a outras entidades, afectando-os também à instalação do serviço público de telecomunicações;

6 - Não atribuindo as autarquias titulares do domínio público afectado, à Portugal Telecom ou às empresas que a antecederam como concessionárias do serviço público de telecomunicações, qualquer direito ao uso privativo ou especial de terreno do domínio público, falta o pressuposto necessário para a incidência de quaisquer taxas por essa ocupação;

7 - Ao conceder a isenção de taxas e encargos por essa ocupação, pelo artº 29º, do contrato de concessão, o Estado renuncia ao poder de lançar taxas e encargos pelo direito de ocupação que o próprio Estado atribui ao concessionário, face à existência de uma renda de concessão fixada pelo próprio contrato e que deverá cobrir todas as contrapartidas devidas pelo concessionário em virtude do direito de ocupação atribuído;

8 - As taxas impostas pelas autarquias tendo por fundamento a atribuição de direitos de ocupação ou de construção ou outros que não foram efectivamente atribuídos por tais entidades, são verdadeiros impostos não autorizados por lei e por isso mesmo nulos, face ao princípio consagrado no artº 363º, do Código Administrativo;

9 - A Lei 91/97, de 1 de Agosto, no seu artº 13 veio isentar os operadores de redes básicas de telecomunicações do pagamento de taxas e quaisquer outros encargos pela passagem das infra-estruturas de telecomunicações ou pela passagem das diferentes partes de instalação ou equipamento necessário à exploração do objecto da concessão da respectiva rede.

10 - Atendendo à retroactividade da lei interpretativa consagrada no artº 12º, do Código Civil, todos os factos ainda não objecto de sentença transitada em julgado são passíveis de serem julgados à luz do novo normativo.

11 - Por conseguinte, a sentença recorrida violou o exacto entendimento do disposto no artº 9º nº 4 da Lei 88/89, conjugado com o artº 27º, nº 1 da Lei 1/87, do artº 29, do D.L. 40/95, o artº 363º, do código Administrativo e o artº 12º, do Código Civil e ainda o D.L. 122/94, com todas as disposições legais que este diploma ressalva e faz remissão.

Termos em que deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e, consequentemente ordenando-se a anulação da importância de Esc. - 85 858\$00, correspondente à taxa que a CIVIL lançou sobre a Recorrente por vício de ilegalidade e desconformidade com a lei isentadora, tudo com as legais consequências”.

E contra-alegou a Fazenda Pública pugnando pelo acerto da decisão, uma vez que: A taxa em causa, ao contrário do que pretende a impugnante, não está relacionada com as “infra-estruturas de telecomunicações,... que integram a rede básica de telecomunicações, e constituem bens do domínio público mas, antes, “com as despesas de fiscalização, por parte dos serviços da CIVIL, dos trabalhos a que a ora recorrente procede no subsolo do domínio público, com a abertura de valas, para colocação ou reparação dessas infra-estruturas”.

Situação que se não encontra isenta do pagamento das mesmas taxas à data em que tais trabalhos tiveram lugar, em 1993, “uma vez que o invocado Dec-Lei nº 40/95, de 15 de Fevereiro, não estava em vigor e pela lei 88/89, de 11 de Setembro, não foi consignado qualquer

tipo de isenção a favor da recorrente, conforme veio a suceder com a Lei nº 91/97, de 1 de Agosto art13)...”.

Todavia esta Lei não é interpretativa nem tem eficácia retroactiva, já que “as normas aplicáveis em matéria de isenção, são as que estiverem em vigor no momento da ocorrência do pressuposto de facto ou facto gerador dos direitos em causa, por força do princípio da legalidade tributária, inserto no artº 106 nº 2 da CRP; daí que cada um daqueles diplomas seja aplicado consoante o momento em que ocorra o facto ou factos geradores dos direitos em apreço”.

E, dispondo o artº 12 do Cód. Civil que “a lei não dispõe para o futuro” e tendo a lei interpretativa eficácia retroactiva, contudo a recorrente nem sequer explicita que norma ou normas o artº 13 da lei 91/97, veio interpretar.

O Exmºmagistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas razões constantes da predita contra-alegação da Fazenda.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto para a matéria de facto fixada na instância - artºs 713 nº 6 e 726 do C. P. Civil.

Vejamos pois:

Nas alegações de recurso, vem a recorrente, ora e nomeadamente, fundamentar a pretendida isenção da taxa em causa nos artºs 7 e 9 da lei 88/89, de 11 de Set. (Lei de Bases do Estabelecimento Gestão e Exploração das Infra-estruturas e Serviços de Telecomunicações, pois que o nº 4 daquele segundo normativo já estipulava que “as infra-estruturas que integram a rede básica de telecomunicações constituem bens do domínio público do Estado”, isento do pagamento das taxas e encargos devidos às autarquias”- artº 27, nº 1 da lei 1/87, resultando o direito à ocupação de terrenos do domínio público, para o efeito, do artº 124 do Decreto 5.786 - cfr. conclusões 1 a 5.

Todavia, tal questão não foi posta na petição inicial nem conhecida na sentença pelo que constitui, para este STA, questão nova que, como tal, não há que apreciar, como é jurisprudência constante: os recursos têm por finalidade o reexame da decisão recorrida pelo que não podem pronunciar-se sobre questões novas, não apreciadas pelo Tribunal a quo, salvo sempre o dever de conhecimento officioso, o que, todavia, não é o caso.

Cfr. por mais recentes os Acds. deste tribunal de 3/Fev/99 Rec. 22.478, de 16/02/98 Rec. 21.275, de 6/05/98 Rec. 21.401, de 11/03/98 Recs. 21.007 e 20.729, de 11/02/98 Rec. 19.833, de 8/02/98 Rec. 19.512.

Por outro lado, reportando-se os factos em causa a 1993 e sendo aplicável desde logo, às isenções, a lei vigente no momento da ocorrência do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador, de acordo com o princípio da legalidade tributária - Cfr. artº 106 nº 2 da Constituição -, não são aplicáveis, nos autos, o Dec- Lei 40/95 nem a Lei 91/97.

Cfr. por todos o recente Acđ. deste STA, de 04/10/97 Rec. 58.635.

Nem tais diplomas têm natureza interpretativa e, consequentemente, vocação retroactiva - cfr artº 13 nº 1 do Cód. Civil.

A recorrente contenta-se, a tal propósito, com uma alegação meramente genérica, que, por isso, dispensaria a sua apreciação.

Todavia, sempre se dirá que se não verifica nenhum dos requisitos de que depende aquele carácter interpretativo.

Na verdade, escreveu Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 247:

“Para que uma Lei nova possa ser realmente interpretativa, são necessários, portanto, dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou, pelo menos, incerta; e que a isenção definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação ou aplicação da lei”.

E, em Sobre a Aplicação no Tempo do novo Código Civil, pág 287:

“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 fora 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 a dar-lhe, ela será indiscutivelmente uma lei inovadora”.

... para que a Lei nova possa ser interpretativa, da 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”.

Também Pires de Lima e Antunes Varela escrevem, in Cód. Civil Anotado, vol.1º, pág. 62, 4ª edição:

“Deve considerar-se lei interpretativa aquela que intervém para decidir uma questão de direito cuja solução é controvertida ou incerta, consagrando um entendimento a que a jurisprudência, pelos seus próprios meios poderia ter chegado”.

Na verdade, que se saiba, nenhuma controvérsia, na legislação anterior, se suscitou sobre o ponto, doutrinal ou jurisprudencialmente.

Pelo que há que concluir pela respectiva não aplicação ao caso dos autos. Quanto ao mais:

Como resulta do probatório, a impugnante procedeu, no ano de 1993, em Lisboa, à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações, procedendo, após a conclusão desses trabalhos, ao enchimento das valas e à reposição do pavimento.

E a ‘taxa’ em causa foi liquidada pela C.M. Lisboa “pela modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização..., nos termos conjugados dos artsº 37 do Regulamento de Obras na Via Pública (Edital156/63) e 8 nº 4 al. a) e b) da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais”.

Todavia, no entendimento da recorrente, tais “taxas” constituem, antes “verdadeiros impostos não autorizados por lei e, por isso mesmo, nulos, face ao princípio consagrado no artº 363 do Código Administrativo”.

Ora, o conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim Teixeira Ribeiro, in RU. 112-294, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens públicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização”.

E o parecer da P.G. Rep. de 15.Dez.92, in Diário da República, II Série, de 04/06/93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o acór-

dão deste Tribunal, de 10Fev83, in Acđ. Dou 257-579, sustentam ser a taxa "o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra partida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento".

Para Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, págs. 42/43, as taxas individualizam-se "no terreno mais vasto dos tributos por revestirem carácter sinalgmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares".

Finalmente, para Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro, págs 491 e segts. "a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe, ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público. Isto é, trata-se de uma receita pública, ligada a relações, normalmente de utilidade entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou um bem público".

E delimitando o âmbito entre taxas e rendimentos patrimoniais, escreve - págs 495/96 - que serão sempre e são devidos por utilização dos bens patrimoniais ou remunerações de serviços prestados em regime de mercado, ao passo que aquelas nascem da prestação de serviços necessariamente inerentes ao poder político e de utilidades puramente imateriais.

Ainda Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, pág. 209, refere que estaremos em presença de receitas patrimoniais ou de taxas conforme se trate, respectivamente, de preços negocialmente estabelecidos ou de preços autoritariamente fixados.

E, sobre o ponto, cfr. ainda a numerosa bibliografia e jurisprudência constantes do referido Parecer de 15.Dez.92 e revista Fisco n.ºs. 51/52 pág. 3 e ainda, por mais recentes, os Acđs do TC de 06.Out.92 in D.R., li, de 18/02/93 e 29/01/92 in Cit de 11/06/92, e os Acđs deste Tribunal de 29/01/92, in A. D. 379-770 Rec. 13.593 e de 07/06/89 in B.M.J. 383-326.

Assim e sem que se entre na análise de casos de fronteira, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Mas, assim sendo, a dívida em causa não pode ser qualificada de taxa pois que apenas correspondente, por um lado, a despesas de fiscalização relativamente a trabalhos efectuados pela recorrente, ainda que em bens do domínio público (subsolo) mas sem relação com estes, isto é, não são cobradas por tal utilização.

Aliás, despesas efectuadas, nomeadamente com actividades de fiscalização, têm sido classificados como impostos, de que são exemplo as que foram cobradas, nomeadamente, pela JNPP e pelo IROMA.

E, por outro lado, também não envolvem aquela utilização despesas efectuadas para reparação dos pavimentos que parecem, corresponder, antes, a um ressarcimento do dano causado, ainda que sem relação directa com este.

A exigência daquela utilização de bens públicos ou semipúblicos tem sido considerada, pela mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, como indissociavelmente ligada ao conceito de taxa.

Cfr. os Acods. do TC. De 11/11/98 in Diário da República, 2ª de 11/11/98 e Cadernos de Justiça Administrativa nº 12 pág. 53 e de 02/Fev/99 in cit, de 31/03/99.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação judicial com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Assunto: Contribuições para a Segurança Social. Prescrição e interrupção do prazo no domínio do CPCI, CPT e na LGT. Citação do responsável subsidiário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O prazo de prescrição das contribuições para a Segurança Social é de 10 anos (artº 14º do DL. nº 103/80, de 9/5) e está sujeito às regras do artº 27º do CPCI, 34º do CPT ou 48º e 49º da LGT.*
- 2 — *Com a instauração da execução interrompe-se o prazo prescricional em relação a todos os responsáveis, - contribuintes, substitutos e responsáveis subsidiários.*
- 3 — *Estando a execução fiscal, após a instauração, parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, cessa aquele efeito interruptivo que se converte em efeito suspensivo, somando-se o prazo decorrido até à instauração com o que decorrer após aquele período de suspensão por um ano.*
- 4 — *A citação do executado originário ou subsidiário, no domínio de vigência do CPCI e CPT, não tinha quaisquer efeitos sobre o regime da prescrição dos impostos, mormente interruptivos.*
- 5 — *Só com a LGT (artº 48º nº 3) é que a citação do responsável subsidiário passou a ter efeitos no regime de prescrição, levando a que a interrupção ocorrida relativamente ao devedor principal não produza efeitos quanto àquele quando a sua citação, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.*

Recurso: 23 439. Recorreinte: Joaquim Pestana Henriques. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### A - O RELATÓRIO.

1. JOAQUIM PESTANA HENRIQUES, com os sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão, de 30/6/98, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso e confirmou a sentença, de 16/10/97, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (4º Juízo), - a qual julgara improcedente a oposição por si deduzida, com fundamento na sua prescrição, contra a execução fiscal das contribuições para a Segurança Social dos meses de Janeiro a Dezembro de 1984 -, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Para assim decidir, o acórdão recorrido ajuizou que «com a instauração da execução interrompe-se o prazo prescricional relativamente a todos os responsáveis, nos termos do §1º (1ª parte) do art.º 27º do CPCI e n.º 3 (1ª parte) do art.º 34º do CPT, correndo a partir daí novo prazo, nos termos aplicáveis do art.º 326º-1 do C. C., sem prejuízo do n.º 1 do art.º 323º do mesmo diploma»; que «estando a execução, após a instauração, parada por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, cessa aquele efeito interruptivo que se converte em suspensivo, pelo que o prazo não corre entre a instauração da execução e o termo daquele período de um ano, somando-se o prazo que decorreu até à instauração, com o que decorrer após aquele período, nos termos da 2ª parte dos citados § 1º

do art.º 27º e n.º 3 do art.º 34º, também sem prejuízo do n.º 1 do art.º 323º do C. C.» e que «relativamente a cada responsável e sem prejuízo do anteriormente exposto, o prazo prescricional interrompe-se com a sua citação para a execução, nos termos do n.º 1 do citado art.º 323º do C. C., não começando a correr novo prazo enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do n.º 1 do art.º 327º do mesmo diploma legal».

3. Nas suas alegações para este Supremo Tribunal, o recorrente refuta este julgado, pretextando, em síntese, que a instauração da execução apenas interrompe o prazo prescricional em relação aos citados para a mesma, pelo que, verificando-se o chamamento dos responsáveis subsidiários para a execução num momento ulterior, só a sua citação poderá esse efeito interruptivo, dado que, e sob pena de violação do disposto nos art.ºs 1º e 273º do CPT e no princípio do contraditório consignado na Constituição, só então poderão opor-se à mesma, e que, sendo assim, a dívida está prescrita porque já decorreram mais dos 10 anos até à data da sua citação.

4. A FAZENDA PÚBLICA contra-alegou defendendo, com base nos seus fundamentos, o julgado e notando que, sendo a relação tributária uma só nos termos do art.º 10º do CPT, a interrupção do prazo prescricional deve ocorrer em relação a todos os responsáveis originários e subsidiários.

5. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso com base, em síntese, no entendimento de que, consagrando os art.ºs 27º do CPCI e 34º do CPT um regime especial relativamente aos factos susceptíveis de interromper a prescrição, bem como à forma da sua contagem, não há que chamar à colação as regras gerais do C. Civil sobre essa matéria.



## B - A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

### 6. A questão decidenda.

É a de saber o prazo de prescrição da dívida tributária proveniente de contribuições para a Segurança Social se interrompe relativamente ao responsável subsidiário apenas pela sua citação para a execução fiscal contra ele revertida.

### 7. O quadro de facto.

A matéria de facto em relação à qual se coloca a questão resolve-se da que foi dada como provada pelas instâncias é a seguinte:

a) A Fazenda Nacional instaurou, em 5/11/86, no 1º Juízo do TT de Lisboa contra Joaquim Pestana Henriques L.da, a execução fiscal n.º 4275/86 actualmente a correr termos na 1ª SAEFL, para cobrança de dívida de contribuições ao CRSS de Lisboa, dos meses de Fevereiro a Dezembro de 1982, Janeiro a Dezembro de 1983 e Janeiro a Dezembro de 1982, Janeiro a Dezembro de 1983 e Janeiro a Dezembro de 1984, no total de Esc. 1 053 595\$00 c respectivos juros de mora;

b) Em 21/1/87 foi penhorado o bem imóvel constante do auto de penhora junto por cópia a fls. 15 e 16;

c) Em 30/1/87 foi lavrada a informação constante de fls. 17, onde consta que todos os bens da executada se encontravam penhorados na execução n.º 3365/85, à data a correr termos no 6º Juízo do TT de Lisboa;

d) Por ofício de 5/5/95, o CRSS informou que a executada cessou a actividade em Agosto de 1987, não lhe sendo conhecidos bens penhoráveis (fls. 18);

e) Na sequência, foi ordenada, por despacho de 11/5/95, a reversão da execução contra o ora oponente, nos termos do artº 13º do CPT, tendo este vindo a ser citado em 23/1/96 (fls. 19 a 26);

f) Em 5/3/96, o fiel depositário do bem penhorado no processo de execução efectuou a sua entrega na secretaria da 1ª SAEFL, tendo em seguida sido designada data para a venda do bem, sem que tenham sido apresentadas propostas para a sua compra (cf. fls. 20 e 21);

g) Por escritura pública de 7/6/86, oponente cedeu a sua quota a José Leonel Branco do Nascimento (fls. 6 a 10);

h) Na escritura citada na alínea antecedente ficou a constar que ficou arquivada no Cartório respectivo a certidão do CRSS comprovativa de que a sociedade executada tem a sua situação regularizada com o dito Centro Regional.

### 8. O mérito do recurso.

A prescrição é comumente definida como o «instituto por via do qual os direitos (...) se extinguem quando não exercitados durante um certo tempo fixado na lei e que varia conforme os casos» (1).

A decisão recorrida, para decidir como decidiu a questão da interrupção do prazo de prescrição, também, por via da citação do responsável subsidiário para a execução fiscal contra ele revertida, buscou

(1) Cf., entre outros, Manuel A Domingues de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, 1966 (2.ª reimpressão), págs. 445; Vaz Serra, *Prescrição e Caducidade*, estudo publicado no B. M. J. n.ºs 105 a 107 e a anotação a um acórdão do S. T. J. feita na Rev. de Leg. e Jurisprudência, ano 105º, págs. 26; Alberto dos Reis, *Comentário ao Código de Processo Civil*, vol. II, págs. 52 e segs.

arrimo no direito civil, aplicando subsidiariamente o n.º 1 do art.º 323º do C. Civil (2), como se estivesse perante uma lacuna do direito tributário material e o seu suprimento lhe fosse consentido mediante tal forma de determinação da lei.

Esta posição não pode ser acolhida: é que a decisão recorrida não atendeu na natureza específica da prescrição da obrigação tributária e nos corolários decorrentes da sua subordinação ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal, sempre consignado em todas as versões da Constituição de 1976 (3). A dívida proveniente de impostos, - e a resultante de contribuições para a segurança social tem a mesma natureza, pelo menos a partir de 1976, como a jurisprudência já por diversas vezes afirmou (4), - corresponde a uma obrigação de direito público, de causa legal ou de fonte em normas de direito público, estando até conformada como um dever fundamental (o de pagar impostos) (5).

Quer isto dizer que essa relação jurídica que se traduz num dever de pagar ao credor tributário (o Estado ou outro sujeito activo) certa quantia em dinheiro e a este o direito, melhor dizendo, o dever público funcional, de a exigir daquele é uma obrigação de direito público.

Como tal, essa obrigação é, por natureza, indisponível: uma vez constituída por força da verificação no mundo histórico dos pressupostos de facto correspondentes aos previstos abstractamente no *Tatbestand* da norma de tributação, não poderá nenhum dos sujeitos dispor dela, a não ser nos precisos termos que constem do seu estatuto jurídico-material de ordem pública.

A natureza da dívida apontaria, pois, para a sua imprescritibilidade. Esta solução só não foi a assumida pelo legislador por evidentes razões de segurança jurídica e de paz dos cidadãos.

Ao contrário do que acontece no domínio dos direitos disponíveis de direito privado em que a admissibilidade da prescrição e a estipulação dos seus prazos encontra o seu fundamento no desinteresse ou desleixo do credor pelo cumprimento da obrigação (6), no âmbito do direito tributário, a previsão da prescrição, bem como da caducidade do direito de liquidação, e dos respectivos prazos, apenas podem buscar a sua razão de ser na necessidade objectiva da estabilização das relações jurídicas tributárias e da concessão de uma certa paz, - a jurídica -, ao cidadão, ainda que incumpridor e impenitente, que não aconteça apenas com a sua morte, pois, à face da lei, a arrecadação dos tributos insere-se nas atribuições das pessoas colectivas que sejam os credores tributários e a prossecução daquelas atribuições é um dever legal (ou até constitucional).

Nesta perspectiva, a conformação da prescrição, dos seus prazos e das suas vicissitudes constitui matéria englobada nas garantias dos contribuintes e, como tal, no princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República (7).

(2) Dispõe este preceito que «A prescrição interrompe-se pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, seja qual for o processo a que o acto pertence e ainda que o tribunal seja incompetente».

(3) Na versão de 1997, nos art.ºs 103º n.º 2 e 165º n.º 1 al. i); nas versões anteriores, nos art.ºs 106º n.º 2 e 165º n.º 1 al. i).

(4) Cf., entre outros, o acórdão do TC. n.º 363/92, de 12/11/92, publicado no D. R. 11 Série, de 8/4/93 e os acórdãos deste Supremo de 25/9/96, 8/10/97, 25/6/97, 3/12/97, respectivamente, nos Recs. n.ºs 19 921, 19 585, 19 381 e 21 343, possivelmente já publicados nos Apêndices respectivos ao D. Rep.

(5) Cf. art.ºs 12º n.º 1 e 103º da Constituição, mas que tem sido repetido em todas as versões; Sobre a matéria, *vide*, entre outros, Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, 1998, máxime, págs. 185 e segs.

(6) Cfr. Vaz Serra, *op. cit.*

(7) Identificado já em nota anterior.

Vale isto por dizer que ela só existe nos precisos termos em que esteja prevista na lei formal da AR ou decreto-lei autorizado do Governo.

Sendo assim, os preceitos de direito tributário que admitem a sua existência, definem os seus prazos e as suas vicissitudes (interrupção e suspensão, *dies a quo* e *dies ad quem*) poderão ser objecto de interrupção nos termos gerais, mas não de integração analógica.

Trata-se de uma solução que está assim na linha do que a doutrina sempre defendeu em relação às normas definidoras de elementos essenciais dos impostos e que se encontra hoje vertida no art.º 11º n.º 4 da Lei Geral Tributária.

Deste modo não pode louvar-se a tese defendida pelo acórdão recorrido de tomar a citação do responsável subsidiário para o processo de execução fiscal como causa de interrupção da prescrição, por aplicação analógica do disposto no n.º 1 do art.º 323º do C. Civil.

As causas de interrupção e de suspensão da prescrição tributária só podem ser aquelas que constavam do art.º 27º do CPCI, 34º do CPT e agora do art.º 48º da LGT.

A argumentação expendida no citado acórdão do T. Constitucional em que se faz apelo ao «acolhimento pelo direito fiscal do regime civilista geral» para estribar a conformidade com a Constituição do preceito do art.º 27º do CPCI enquanto entendido exactamente nos termos abaixo explicitados, não autoriza a sua extrapolação para todos os domínios do juridicamente relevante à face do regime civilista, como bem nota a Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta.

Ele apenas pretende evidenciar que o direito tributário vai buscar, por vezes, os seus institutos a outros ramos do direito, mas não que seja autorizada a aplicação analógica onde aquele a não admite.

Mas, se não pode aceitar-se a posição que o acórdão recorrido tomou quanto à questão de saber se a citação do responsável subsidiário interrompe ou não a prescrição, em relação a ele, no domínio do CPCI e CPT, - em cuja sede a questão tem de ser resolvida (\*), por mor dos princípios que regem a aplicação das leis no tempo, - não é menos certo que não poderá acolher-se, também, a tese do recorrente de que a interrupção da prescrição contra o responsável subsidiário só se verifica com a sua citação para os termos da execução fiscal, após a reversão da mesma.

Ao modelar o regime da prescrição dos tributos dentro das exigências postuladas pelo princípio da legalidade tributária, o legislador ordinário atribuiu, nos citados preceitos, à instauração da execução o efeito jurídico da interrupção da prescrição «cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver ocorrido até à data da autuação».

Resulta dos próprios termos legais que a prescrição nele regulada é a referente à obrigação de pagamento do tributo ou ao cumprimento da prestação pecuniária.

Ora, esta é sempre a mesma, seja ela efectuada pelo devedor originário, a título principal, seja ela realizada por outro responsável legal,

---

(\*) Mas a questão continua a ser pertinente no domínio dos art.ºs 48º e 49º da LGT, se bem que aqui ela esteja abertamente resolvida no sentido que a jurisprudência já defendia, nos tempos anteriores, no n.º 2 do primeiro artigo ao dizer-se que «as causas de suspensão ou de interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários e subsidiários».

a título subsidiário. A relação tributária em causa é uma só desde o momento da sua constituição à face da lei material tributária, abrangendo nos termos do art.º 10º do CPT tanto os contribuintes, como os substitutos e responsáveis (9).

Sendo assim, e tendo-se o legislador tributário orientado essencialmente, como ia se disse, pelas ditas razões de segurança jurídica, a solução de assumir a instauração da execução como evento relevante relativamente a todos os sujeitos de tal relação, contribuintes e responsáveis, é aquela que se mostra como mais harmonizada com essa axiologia, até pelo carácter objectivo em que a mesma se revela.

A ponderação da citação como elemento conformador da interrupção da prescrição apenas tinha pleno sentido dentro de uma concepção do instituto assente no desinteresse do credor pelo cumprimento da obrigação e não era esse o fundamento do instituto, como se referiu.

De qualquer modo, o legislador ordinário era livre de conformar o instituto nos termos em que o fez em tais preceitos, de relevar como interrupção da prescrição em relação a todos os obrigados da relação tributária o facto objectivo da instauração da execução fiscal.

Temos de concluir, pois, - nisso se acompanhando uma asserção do acórdão recorrido -, que, no âmbito dos art.ºs 27º do CPCI e 34º do CPT, a instauração da execução interrompe o prazo prescricional relativamente a todos os responsáveis, incluindo os subsidiários (10).

É claro que o legislador da LGT veio a conferir relevância à citação do responsável subsidiário em termos da interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produzir efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Trata-se, porém, de um regime instituído ex novo que foi ditado por especiais razões de justiça material e de segurança jurídica relativamente ao devedor subsidiário e que não é expressão de qualquer sentido normativo que já existisse na ordem jurídica, estando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo, sob pretexto de que teria carácter interpretativo. No entanto, e como se verá, não precisa o seu regime de ser convocado para dirimir a questão decida.

Não obstante ver fracassar a sua tese, não pode o recorrente deixar de ter ganho de causa, afastada que está a possibilidade de relevar, como fez o acórdão recorrido, a sua citação como novo elemento interruptivo da prescrição.

É que, face aos factos constantes do probatório, tem se haver-se como consumado o prazo de prescrição de 10 anos fixado no art.º 14º do DL. n.º 103/80, de 9/5, seja ele computado nos termos do art.º 27º do CPCI ou do art.º W do CPT.

Se não vejamos. Sendo as contribuições exequendas a que se restringe o litígio de Janeiro a Dezembro de 1984, o prazo de prescrição teve início no dia 1 de Janeiro de 1985.

Todavia, esse prazo interrompeu-se com a instauração da execução fiscal contra o devedor originário em 5/11/86.

Acontece, porém, que a execução veio a ficar parada durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte ou seja, segundo o

(9) Exactamente na mesma linha de pensamento dispõe hoje o art.º 18.º da LGT, colocando no polo do sujeito passivo todo aquele que «está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável».

(10) Neste sentido, o acórdão do Pleno (2.ª Secção) deste STA, de 10/4/91 e o citado acórdão do T. C.

probatório, entre 30/1/87, - data em que foi lavrada a informação a que alude a al.c) -, e a data de 5/5/95 a que se refere al. d) em que foi prestada nova informação oficial.

Assim sendo, temos que computado e somado o tempo decorrido entre 1/1/85 a 5/11/86 e depois de 30/1/88 (um ano após a paragem do processo), o prazo de 10 anos consumou-se em 25 de Março de 1996.

Há muito está, pois, esgotado o prazo de prescrição. Deste modo a oposição tem de proceder.

### C - A DECISÃO.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, conhecendo da oposição, julgá-la procedente com fundamento na prescrição da dívida exequenda ainda controvertida, e decretar a extinção da instância executiva.

Sem custas em todas as instâncias, por delas estar isenta a recorrida Fazenda Pública.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — M.P. *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### 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 ligações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso: 23 445. Recorrente: Manuel Francisco Vaz Guerreiro.  
Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons.Dr.Costa Reis.

Manuel Francisco Vaz Guerreiro não se conformando com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente esta oposição por, ao contrário do que alegara, ter considerado que se não fizera prova de que não fora por sua culpa que o património da originária executada se tornara insuficiente para o pagamento das dívidas exequendas, dela veio interpor recurso onde, entre outras, formulou as seguintes conclusões:

1ª  
a) Mesmo que seja entendido que o ónus da prova da ausência de culpa no não pagamento da dívida competisse ao Recorrente, atenta a prova produzida nos autos, deve ser decidido que a sua culpa presumida foi ilidida e afastada.

b) Na douta sentença recorrida, o Sr. Juiz a quo decidiu pelo não afastamento da culpa presumida por parte do Recorrente.

c) Os fundamentos para esta decisão, nesta parte, está em oposição com a mesma nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 668º do CPC, sendo ela nula.

d) Ser decidido por este Supremo Tribunal que o Recorrente ilidiu a presunção de culpa com a procedência da oposição formulada.

A Representante da Fazenda Nacional contra alegou brevemente e, se bem que não formulasse conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O Exmo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de o recurso não versar exclusivamente matéria de direito, visto o Recorrente na conclusão 1ª das suas alegações fazer referência a factos que contrariavam os que foram considerados na sentença recorrida e que, sendo assim, este STA devia ser declarado hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Notificadas as partes para que, se o quisessem, se pronunciassem sobre esta questão prévia só o Recorrente se apresentou em juízo para dizer que, muito embora fosse difícil na sua "subtil distinção" distinguir no caso em questão se estávamos, ou não, perante matéria de facto ou de direito, se inclinava para pensar que as suas conclusões não eram determinantes para que este STA se pudesse considerar incompetente em razão da hierarquia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Dispõe o n.º 4 do art. 21º 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. 32º do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos daqueles Tribunais 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. 32º", isto é, salvo se os mesmos tiverem como único fundamento matéria de direito.

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.

Sendo assim, e sendo que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que a mesma 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.

2. 2. 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, ou não, matéria exclusivamente de direito.

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.

Versando 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 porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, 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 e não o 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 outro lado, 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 apre-

ciação 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 13/5/87, AD 320/321, pg. 1061, de 11/11/87, AD 316, pg. 477, de 25/1/89, AD 342, pg. 777, de 3/10/90, AD 353, pg. 637, de 5/6/91, AP. DR de 30/9/93, pg. 663 e de 5/7/95, Rec. 19.066.

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 ao Ilustre Magistrado do Ministério Público assiste razão quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal. Vejamos porque.

Na verdade, se bem observarmos, o que o Recorrente pretende neste recurso é que este Tribunal alterasse a factualidade fixada pelo Tribunal recorrido acerca do juízo de culpa feito nele efectuado e que se fizesse novo julgamento onde se declarasse que o Recorrente não fora responsável pela insuficiência do património da executada.

E esta pretensão é visível não só na transcrita conclusão, mas também no teor das alegações, nomeadamente no art. 32 e seguintes, convocando até para demonstrar a sua razão, os julgamentos feitos processos onde se discutiu questão idêntica.

Ou seja, o teor de tais alegações e conclusão não deixa quaisquer dúvidas de que a Recorrente não limita a sua divergência com a sentença recorrida é interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factualidade que contraria a que foi contemplada na decisão recorrida.

Ou seja, o recurso questiona o julgamento da matéria de facto feito nessa decisão, pelo que 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 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 11.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 Junho de 1999. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Falta de conclusões nas alegações de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — No recurso para o tribunal de uma contra-ordenação que aplique uma coima, nos termos do artigo 213º n.º 2 do C.P.T., deverão as alegações terminar por conclusões, formuladas nos termos do artigo 690º n.º 1 do C.P.C.*
- II — Faltando as conclusões deverá o juiz convidar o recorrente a suprir a falta, sob pena de se não conhecer do recurso.*

Recurso: 23 460. Recorrente: Firum-Restauração Lda. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons. Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a decisão do M.º Juiz do Tribunal tributário de 1.ª Instância de Lisboa que, em processo de contra-ordenação lhe rejeitou o requerimento de interposição de recurso por não respeitar as exigências de forma legalmente fixadas, recorreu a arguida "Firum - Restauração, Lda." para este Supremo Tribunal Administrativo pedir-lhe a revogação da decisão. Formulou as seguintes conclusões:

- A) O artigo 2.º do C.P.T. só se aplica aos casos omissos;
- B) O artigo 213.º do C.P.T. regula exaustivamente a matéria dos requisitos de interposição do recurso, inclusive de forma mais extensa que o artigo 59.º do DL 433/82;
- C) Do artigo 213.º do C.P.T. consta a obrigação de apresentar alegações, o que o recorrente efectivamente fez;
- D) Sistemáticamente, pelo cotejo dos artigos 225.º, 355.º, n.º 2, 356, n.º 1, 171.º, n.º 4 e 169.º todos do C.P.T., sempre que o legislador entendeu prescrever a obrigação de formular conclusões fê-lo de forma expressa;
- E) O mui douto despacho recorrido ao indeferir in limine o recurso de decisão de aplicação de coima apresentado pelo recorrente, por não conter conclusões, violou expressamente o disposto nos artigos 213.º, n.º 2 e 2.º do C.P.T.
- F) Mesmo que assim não se entendesse a interpretação que o mui douto despacho recorrido faz das normas contidas nos artigos 213.º e 2.º do C.P.T., 52.º do DL 20-A/90 e 59.º do DL 433/82 tornaria as referidas normas inconstitucionais por violação do princípio pro actione e due process of law, contidos no artigo 20.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi de parecer de que o recurso merecia provimento, devendo o recorrente ser convidado a apresentar as conclusões, conforme jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O M.º Juiz, em despacho liminar, considerou que o requerimento de interposição do recurso da decisão que aplicou a coima não respeitava as exigências de forma legalmente fixadas e por isso rejeitou liminarmente o recurso. Foi desta decisão que o presente recurso foi interposto. A questão a decidir cinge-se assim a determinar se eram ou não exigíveis as conclusões nas alegações e, em caso afirmativo, qual a consequência de tal falta. Tal questão já foi abordada em outros recursos por este Supremo Tribunal, entre outros nos recursos n.º 22575 e 22583 que acolheram soluções divergentes, o que levou a que se decidisse o recurso n.º 22581 com intervenção de todos os juizes que compõem a Secção.

O ilícito de mera ordenação social foi introduzido na legislação portuguesa pelo DL 433/79 de 27 de Outubro, na sequência dos anteriores DL 232/79 e 411-A/79. Pretendia, como se referia no seu relatório, dar resposta a necessidades de índole político-criminal consentâneas com o pendor crescentemente intervencionista do Estado contemporâneo, viabilizando uma política criminal mais racional que diferenciaria os tipos de infracções e respectivos arsenais de reacções mais graves para o Código Penal e as de menor gravidade para o ilícito de mera ordenação social. Neste tipo de ilícito a instrução dos processos era mais aligeirada e a decisão competia a uma autoridade administrativa podendo a coima aplicada por esta ser judicialmente impugnada. Pelo DL 20-A/90, de 15 de Janeiro veio a ser publicado o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) aplicável às infracções às normas reguladoras dos impostos e demais prestações tributárias. Por sua vez o Código de Processo Tributário incluiu um capítulo epígrafado "Do processo de aplicação das coimas".

Tendo os factos a que se reporta o presente recurso ocorrido já no âmbito do C.P.T. a este caberá recorrer. Para o recurso das decisões de aplicação de coimas prescreve o n.º 2 do artigo 213: "O pedido conterá alegações e os meios de prova a produzir e será dirigido ao juiz do tribunal tributário de 1.ª instância da área da repartição de finanças referida no número anterior". Não fala portanto o normativo transcrito na necessidade de as alegações conterem conclusões.

Perante esta redacção foram diversos os entendimentos que se suscitaram nos autos. Para o M.º Juiz recorrido a falta de conclusões gerava a rejeição do recurso por não respeitar as exigências de forma legalmente fixadas. Para o recorrente era aplicável o artigo 213.º do CPT que apenas referia dever o recurso conter alegações.

Embora se afigurasse ao ora relator não ser imprescindível a formulação de conclusões, dada a especificidade do ilícito de mera ordenação social e a simplificação a que o mesmo deve obedecer, impõe-se agora a alteração de tal posição face ao acórdão proferido no recurso n.º 22581 de 3.3.99, assinado por todos os juizes da Secção, em que a posição que se defendia não obteve vencimento. Entendeu-se nesse aresto que eram necessárias as conclusões e que, inexistindo elas, deveria o recorrente ser convidado a apresentá-las. Assentá tal entendimento na remissão que se retira do artigo 213 n.º 2 do CPT - onde se determina que o pedido conterá alegações e os meios de prova a produzir - para o artigo 59 n.º 3 do DL 433/82 (LQCO), onde se refere que o recurso deverá constar de alegações e conclusões, chamando à colação a lei de autorização legislativa para a elaboração do CPT, em cujo artigo 2.º n.º 4 se determina "a adaptação do regime geral das contra-ordenações às especificidades das contra-ordenações fiscais". Por outro lado o artigo 690 n.º 1 do CPC, onde podem buscar-se as razões justificativas da necessidade de conclusões que já José Alberto dos Reis sublinhava (CPC, V, 359), para o qual se pode recorrer à remissão do artigo 2.º al. f) do CPT. Nele se prescreve a necessidade de "concluir" as alegações sinteticamente, determinando que o recorrente seja convidado a apresentá-las quando falem ou a corrigi-las quando elas sejam deficientes. Por isso e à semelhança do que ocorre em tal regime, entendeu-se nesta Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. que tal regime deveria aplicar-se, em termos idênticos aos processos de contraordenação fiscal, por uma questão de razoabilidade. Por isso, faltando no caso vertente as conclusões, entende-se de rejeitar a solução mais dura da rejeição imediata, devendo dar-se ao recorrente a oportunidade de sanar a sua falta mediante convite para o efeito.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, devendo o despacho recorrido ser substituído por outro que convide o recorrente a formular conclusões nas suas alegações, sob pena de se não conhecer do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.ª P.ª Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### *Assunto:*

IRS. Deduções para a Segurança Social. Princípio da Anualidade. Sua interpretação.

### *Doutrina que dimana da decisão:*

- 1 — *O IRS, que veio substituir o ultrapassado Imposto Profissional, para além de privilegiar um maior alargamento da sua base de incidência, para o que se acolheu um conceito amplo de rendimento, procurou também introduzir novos princípios que contribuíssem para uma maior justiça e equidade.*
- 2 — *Um dos princípios mais marcantes do IRS é o da sua anualidade entendido este no sentido de que os rendimentos que ele procura tributar são todos os que se obtêm em cada ano civil. Porém, e como contrapartida, nele devem ser considerados todos os gastos que contribuíram para esses rendimentos.*
- 3 — *Esta regra, no entanto, não é absoluta visto o CIRS prever situações em que determinados rendimentos ou despesas podem ser considerados em ano diferente daquele em que foram obtidos ou a que dizem respeito. Assim acontece, por ex., com o reporte de rendimentos, contemplado no seu art. 24.º, como também com as deduções para a Segurança Social previstas no n.º 2 do seu art. 25.º*
- 4 — *Deste modo, é de admitir que se deduza no ano de 1996 as contribuições para a Caixa Geral de Aposentações pagas nesse ano, mas respeitantes ao serviço militar prestado de 1954 a 1956.*

Recurso 23 487. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Albino G. Andrade Borges e mulher. Relator: Exmo Cons. Dr. Costa Reis.

Albino Gaspar de Andrade Borges e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1996, alegando que, ao contrário do entendimento manifestado pela Administração Fiscal, a quantia de 874.413\$00 referente a contribuições para a Caixa Geral de Aposentações (doravante CGA), que haviam deduzido ao seu rendi-

mento bruto desse ano tinha enquadramento no n.º 2 do art. 25º do CIRS e que, sendo assim, era ilegal aquele acto tributário.

Tal impugnação foi julgada procedente e, consequentemente, anulada a mencionada liquidação, por se ter considerado que a mencionada norma não fazia qualquer distinção entre as contribuições para a Segurança Social e que, sendo assim, os Impugnantes podiam deduzir ao seu rendimento toda e qualquer contribuição obrigatória para os regimes de protecção social efectuada durante o período a que o imposto respeitava.

Não se conformando com essa decisão o Representante da Fazenda Nacional recorreu para este Supremo Tribunal, tendo formulado as seguintes conclusões

1. - As contribuições que podem ser consideradas como dedução específica, por força do que resulta da conjugação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 25º do CIRS, são única e exclusivamente as que tenham uma relação directa, inequívoca e conexonada com o rendimento da categoria A que lhes está subjacente.

2. - As dívidas por contribuições para regimes de protecção social de 1954 a 1956 falha-lhes todo e qualquer carácter de obrigatoriedade em relação aos rendimentos de trabalho dependente de 1996 em relação a elas próprias, por o seu pagamento encerrar uma mera faculdade, carecida de pedido.

3. - A douda sentença recorrida violou o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 25º do CIRS.

Os Recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado, concluindo as suas alegações do seguinte modo:

1. - São obrigatórias as contribuições pagas à Segurança Social para efeito de aposentação/jubilacão, resultantes da contagem de tempo de serviço militar obrigatório

2. - Tem cabimento no n.º 2 do art. 25º do CIRS.

3. - Não foram, assim, violados pela sentença recorrida os n.ºs 1 e 2 do art. 25º do CIRS.

4. - Deve ser negado provimento ao recurso e, em consequência, deve ser confirmada a sentença recorrida.

A Ex.ma Sra. Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que, constitucionalmente, contribuindo todo tempo de serviço para o cálculo da pensão de reforma, desde que tenha havido o pagamento das correspondentes contribuições para a Segurança Social, e não determinando o art. 25º do CIRS que a dedução destas esteja dependente da sua relação com os rendimentos obtidos nesse ano, bem andou o Sr. Juiz a quo em anular a liquidação impugnada.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. - Os Impugnantes, na declaração de IRS, mod. 1, que entregaram na R F, declararam que aos rendimentos auferidos pelo Impugnante haveria de ser deduzida, a título de deduções específicas, a quantia de 2.211.557\$00.

2. - Tal quantia dizia respeito às contribuições obrigatórias para a Segurança Social, sendo que 874.413\$00 respeitavam a descontos efectuados por conta do serviço militar obrigatório prestado pelo Impugnante nos anos de 1954 a 1956.

3. - Tais descontos foram efectuados pelo facto de o Impugnante ter pedido a contagem daquele tempo de serviço para efeitos de aposentação/jubilção.

### III

1. O relato que antecede dá-nos a conhecer que o Impugnante, tendo prestado serviço militar nos anos de 1954 a 1956 e pretendendo que esse tempo fosse considerado para efeitos da sua aposentação/jubilção, viu-se forçado, como forma de ver essa pretensão satisfeita, a pagar à CGA a quantia de 1.665.573\$00, sendo que deste total, em 1996, pagou a parcela de 874.413\$00.

Convencido de que esta parcela era susceptível, de harmonia com o que se dispõe no n.º 2 do art. 25º, do CIRS, de ser deduzida ao seu rendimento bruto, adicionou-a às contribuições que, nesse ano de 1996, havia feito para a Segurança Social e, nessa conformidade, elaborou a respectiva declaração de IRS.

A Administração Fiscal, porém, não concordou com este procedimento (no que é acompanhada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal de 1.ª Instância) - por entender que a quantia paga à CGA não tinha qualquer relação com o rendimento tributável e, por isso, não podia ser deduzida - pelo que procedeu à liquidação impugnada.

Posto perante esta questão o Sr. Juiz a quo respondeu-lhe dizendo que o citado dispositivo não fazia qualquer distinção entre as diversas contribuições pagas pelos contribuintes aos regimes de protecção social independentemente de respeitarem, ou não, ao ano da declaração - e se era assim não era lícito ao intérprete fazê-las.

E isto porque "o legislador ao prever a norma do n.º 2 do art. 25º do CIRS não lhe quis impor qualquer limite, ou seja, sabendo ele que as deduções específicas têm em consideração o rendimento total bruto auferido pelo contribuinte durante determinado período, criou uma norma própria para os descontos para a Segurança Social, sem fazer qualquer distinção entre terem sido feitos por referência ao período a que o imposto respeita ou a período anterior. O que interessa é que tenham sido efectivamente feitos".

Esta é, pois, a única questão que se nos põe, a qual pode ser assim equacionada: consente o apontado preceito que os contribuintes, nas deduções relativas às contribuições para os regimes de protecção social, incluam valores respeitantes a contribuições de outros anos que não aquele a que a declaração respeita, ainda que pagas no ano desta?

Ou, pelo contrário, o montante dessas deduções está restringido às contribuições vencidas e pagas no ano a que a que se refere aquela declaração?

Analisemos, pois, esta questão para que possamos saber qual destas teses em confronto deve ser sufragada.

2. O IRS, como é sabido, foi um imposto introduzido pela Reforma Fiscal de 1989 para substituir o ultrapassado Imposto Profissional, sendo que essa introdução teve em vista contribuir para a modernização da estrutura económica do País.

Essa contribuição, na visão do legislador, dependia não só da adopção de novos princípios e instrumentos fiscais, que conduzissem a um alargamento da sua base de incidência, quer no seu aspecto subjectivo (atingir um maior número de contribuintes), como também no seu aspecto real (atingir um maior número de situações tributáveis), mas

também na introdução de mecanismos que contribuíssem para uma maior equidade e justiça social.

Ou seja, a introdução do IRS teve em vista não só obter uma receita mais elevada, através do alargamento da sua base de incidência, mas também que esse aumento se fizesse sem prejuízo da justiça e da equidade.

E por ser assim é que o legislador acolheu um conceito amplo de rendimento, de forma a poder abranger tanto aquilo que a doutrina apelida de rendimento produto - os fluxos provenientes da "máquina" produtiva do País - mas também aquilo a que se chama de rendimento acréscimo - isto é, dos fluxos advindos de ganhos fortuitos e ocasionais, os outrora chamados "ganhos trazidos pelo vento", como por ex., as mais-valias, as diversas lotarias, etc. - e determinou que a tributação incidisse fundamentalmente sobre o rendimento real efectivo.<sup>(1)</sup>

Mas foi também por ser assim que o legislador alargou as possibilidades de dedução ao rendimento dum maior número de despesas suportadas no ano a que a tributação respeita e reforçou as garantias de defesa do contribuinte.<sup>(2)</sup>

E se assim é, importa olhar o IRS e o modo como a sua incidência se manifesta não só numa perspectiva instrumental da obtenção de receitas mas também numa perspectiva de equidade e justiça - porque ambas estiveram no espírito do legislador - e interpretar as suas normas com este olhar globalizante.

2. 1. Acresce, por outro lado, que um dos princípios mais marcantes do IRS é o da sua anualidade, entendido este no sentido de que os rendimentos que ele procura tributar são todos os que cada contribuinte obtém em cada ano civil. - vd. n.º 1 do art. 21º do CIRS.

Deste modo, e como regra, temos que, em cada ano, e relativamente a cada um dos contribuintes, o IRS incidirá sobre todos os rendimentos que estes nele obtiveram.

Porém, e como contrapartida, nele devem ser também considerados todos os gastos que contribuíram para essa obtenção.

Só assim haverá equidade e justiça.

No entanto, esta regra não é absoluta, visto o CIRS prever situações em que determinados rendimentos podem ser considerados em ano diferente daquele em que foram obtidos.

É, por exemplo, o caso do reporte dos rendimentos previsto no art. 24º daquele código em que se permite que "se os rendimentos tiverem sido produzidos nos cinco anos anteriores àquele em que foram pagos ou postos à disposição do sujeito passivo, poderá este, na declaração relativa a esse ano, fazer reportar os referidos rendimentos ao ano em que foram produzidos...".

Ou seja, o princípio da anualidade da tributação, apesar de ser um dos princípios estruturantes deste imposto, não é, contudo, intocável e, por isso, pode sofrer desvios se outros valores atendíveis emergirem.

E entre esses valores estão aqueles que se relacionam com a justiça e a equidade.

(1) O imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes sem prejuízo de a lei, por razões de justiça ou de prevenção da evasão ou fraude, poder presumir a sua existência ou fazer depender de presunções a determinação do seu valor". - vd. n.º 4 do art. 4º da Lei 106/88, de 12/9.

(2) Vd. a este propósito A. M. Cardoso da Mota "A Tributação Unitária do Rendimento", 1ª ed. pgs. 24 a 31.

Este caso do reporte de rendimentos é, pois, como se pode ver, um caso típico em que a intenção de não causar prejuízos ao contribuinte - isto é, uma preocupação de justiça - se sobrepôs à rigidez do princípio da anualidade.

É, com efeito, visível que nesta situação o legislador privilegiou os interesses da parte mais fraca da relação fiscal - o contribuinte - mesmo que daí pudessem resultar prejuízos para a Fazenda Nacional, em ordem a que aquele não fosse prejudicado por factos para que não contribuira (o recebimento do produto do seu trabalho em ano diferente daquele em que foi prestado).

Se assim é, comprovadamente, para o caso dos rendimentos também o será para o caso das deduções, salvo se a lei o proibir.

Isto é, em princípio e salvo disposição expressa que o impeça, também será de admitir a dedução de despesas contraídas em anos diferentes do da declaração, desde que estas só neste tenham sido pagas e haja fortes razões que assim aconselhem.

O que acaba de ser dito é, como se verá, de capital importância para se encontrar a solução que mais se adapta ao caso sub judicio e serve, além disso, para demonstrar como a argumentação do Ex.mo Representante da Fazenda Nacional, na sua linearidade e rigidez, esbarra com princípios fundamentais do IRS.

Posto isto analisemos, mais de perto, a questão que se nos coloca.

3. De harmonia com o que se estabelece no n.º 1 do art. 25º do CIRS o contribuinte tem a possibilidade de deduzir ao seu rendimento bruto da categoria A uma percentagem do seu valor, desde que esta não ultrapasse determinado montante.

“Se, porém, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social excederem o limite fixado no número anterior, aquela dedução será pelo montante total dessas contribuições”. - seu n.º 2.

A leitura deste comando legal permite-nos estabelecer, desde logo, um princípio geral: o de que as contribuições obrigatórias para a Segurança Social são, por regra, dedutíveis e dedutíveis na sua totalidade.

Porém, e apesar disso, nele não se encontra uma resposta directa e imediata para a questão que se suscita nestes autos, isto é, o mesmo não nos diz claramente se o Impugnante podia deduzir no ano de 1996 as contribuições para a CGA nascidas no ano de 1956, pelo que se impõe que se proceda à sua leitura conjugada com o os restantes princípios enformadores do IRS em ordem à obtenção de uma resposta satisfatória.

Na opinião do Recorrente, aquele preceito quer significar, apenas e tão-só, que as deduções aí referidas, em obediência ao princípio da anualidade, só serão lícitas se as mesmas tiverem contribuído para formação do rendimento colectável.

E há que dizer, como já atrás se referiu, que, em regra, é assim.

Só que, como também se explicou, o mencionado princípio não é de aplicação rígida e, portanto, não é prevalecente em todas as situações.

E a situação figurada nos autos caso é precisamente um desses casos em que ele não prevalece.

Na verdade, e desde logo, como, aliás, se faz referência na douta sentença recorrida, a letra da Lei não proíbe a dedução das contribuições para os regimes de protecção social relativas a anos anteriores àquele a que se refere a declaração, apesar de só neste terem sido pagas, pois entre elas não fez qualquer distinção.

E se assim é, foi porque o legislador, intencionalmente, não quis fazer qualquer essa distinção, admitindo que todas aquelas contribuições pudessem ser deduzidas.

Ou seja, neste caso vê-se que o legislador não quis que o princípio da anualidade tivesse absoluta prevalência sobre todos os demais.

Sendo assim, se nenhuma outra houvesse, esta razão bastava para que se concluísse pela ilegalidade da liquidação impugnada.

3. 1. Todavia, essa conclusão que se retira do texto legal sai reforçada se, na sua leitura, à literalidade do texto convocarmos os princípios de justiça e equidade que enformam a tributação em IRS.

Na verdade, e se bem observarmos, seria de uma grande injustiça se se impedisse a dedução das contribuições referidas nos autos.

E é fácil demonstrar porquê.

A contagem dos anos relativos ao período do **serviço militar obrigatório para** efeitos de aposentação/jubilacão é um direito que assiste ao Impugnante.

Como, correspondentemente, é um seu dever o pagamento das prestações para a Segurança Social referentes a esse período.

Só assim é que não haverá prejuízos para o Impugnante como também não os haverá para o Estado.

Estas prestações têm, pois, ao contrário do que defende o Recorrente, um carácter obrigatório, visto que só assim é que o Impugnante não verá diminuída a sua pensão de aposentação e o Estado é compensado por esse facto.

Sendo assim, tais contribuições só formal e aparentemente é que poderão ser vistas como facultativas, visto que na sua realidade substancial elas, de facto, são obrigatórias.

E se assim é, é de toda a justiça que o Impugnante possa deduzir o seu montante ao rendimento bruto de 1996, independentemente de elas se referirem ao serviço militar de 1956, tanto mais que esse pagamento não era susceptível de ser feito no tempo em que esse serviço foi prestado.

De contrário o Impugnante seria forçado a um pagamento para um regime de protecção social, mas estaria impedido de o deduzir ao seu rendimento bruto, o que iria contra a regra geral que permite essas deduções, o que constituía uma grave injustiça.

Assim o exige o respeito pelos princípios da justiça e da equidade, acima referidos.

Sendo assim bem andou o Sr. Juiz a quo quando entendeu que a liquidação sindicada era ilegal e, por isso, a anulou.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Sem custas por o Recorrente estar delas isento.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* (vencido conforme declaração junta). — *M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> Pimenta do Valle*.

#### Declaração de voto

Não acompanho o acórdão recorrido pelas razões que sinteticamente passo a expor.

Estabelece o artigo 1<sup>o</sup> do CIRS que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos. Por seu turno o artigo 25<sup>o</sup> indica quais as deduções a efectuar referindo que



se as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social excederem o limite fixado na alínea a) do nº 1 desse normativo, aquela dedução será pelo montante total dessas contribuições (nº 2). Afigure-se-me que a conjugação desses normativos levará a que se considerem como contribuições dedutíveis apenas as correspondentes aos rendimentos do ano a que respeitam.

Mas também a obrigatoriedade considerada me suscita dúvidas. As contribuições em causa respeitam aos anos de 1954 a 1956 e foram pagas em 1996. Nos anos a que respeitavam, tais contribuições não eram obrigatórias e por isso o impugnante não as pagou então. Ao pedir a contagem do tempo de serviço militar o requerente pretendeu usufruir um benefício para efeitos de aposentação. Tal contagem era facultativa e só se processou a pedido do requerente. Por isso, o pagamento que lhe foi exigido mais não foi do que uma contrapartida do benefício que ele pretendeu obter. Para obter tais vantagens tinha o requerente de pagar uma contra prestação correspondente a elas. Por isso se nos afigura difícil considerar tais pagamentos como contribuições obrigatórias como o acórdão recorrido entendeu.

Pelo que acaba de se expor em síntese, fácil será concluir que concederia provimento ao recurso da Fazenda Pública.

*Vitor Meira*

## **Acórdão de 2 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Oposição. Reversão. DL 68/87. Culpa. Ónus da Prova.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*Na vigência do DL 68/87 de 9 de Fevereiro, atenta a reversão para o regime do artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais, cabe à Fazenda Pública o ónus da prova de que foi por culpa do revertido que o património da executada se tornou insuficiente para o pagamento da dívida de imposto.*

Recurso 23 523. Recorrente Fazenda Pública. Recorrido : Manuel Lopes Alves. Relator: Exmº Consº. Dr. Vítor Meira.

Manuel Lopes Alves deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si revertida relativa a dívidas de IVA de 1988 da responsabilidade de "M. L. Alves & Filhos, Lda." no montante de 4.058.304\$00.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão recorreu o opoente para o Tribunal Central Administrativo pedindo a sua revogação, tendo este Tribunal concedido provimento ao recurso, revogando a sentença e julgando procedente a oposição.

Não se conformou então a Fazenda Pública que interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação desse acórdão. Formulou as seguintes conclusões:

1. A dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado.

2. Foi provado e aceite como tal, nos autos, o exercício efectivo da gerência por parte do executado.

3. As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art. 16º do CPCI com a alteração introduzida pelo DL nº 68/87 de 09 de Fevereiro e art. 13º do CPT) e marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdão recorrido faz errada interpretação dos factos e, por isso, necessariamente, errada interpretação e aplicação da lei.

4. Porque o apuramento de culpa, as presunções e ónus previstos nos referidos preceitos no que diz respeito à responsabilidade pela insuficiência do património social da executada originária para pagamento dos credores sociais está definitivamente prejudicado pela limpidez e clareza dos factos em todas as situações idênticas às do caso *sub judice*.

5. Estas disposições são sempre aplicáveis num quadro abstracto (nomeadamente para outro tipo de imposto), mas não faz qualquer sentido invocá-las quando nada mais seja necessário apurar, como é o caso dos autos.

6. E, no caso concreto, ao responsabilizar os gerentes nem sequer há qualquer ofensa das mesmas. Muito pelo contrário.

7. Os montantes do IVA são certos e mesmo depois de integrados no património societário continuam certos.

8. Depois de gastos em proveito da sociedade, e malbaratados, exigir a prova do seu destino específico é considerar o princípio de que são passíveis de integração no património social como quaisquer outros bens, o que não pode aceitar-se.

9. Por sua vez exigir qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes no seu desaparecimento (que, afinal, seria apenas, o seu destino específico, mas sempre ilícito e culposo) e correspondente insuficiência do património societário traduz-se, objectivamente, em desresponsabilizar os gerentes pelos factos já abundantemente provados nos autos.

10. Ora, não necessita de qualquer demonstração que tal desresponsabilização não pode ser feita por ser uma violentação dos factos já apurados e absoluta falta de fundamento.

11. O MD Tribunal não pode, pura e simplesmente, passar uma esponja por cima dos factos exuberantemente provados nos autos.

12. Pelo que a responsabilização dos gerentes não decorre de nenhuma presunção.

13. Nada foi presumido, pois tudo resulta da mais correcta leitura dos factos e é incorrecta a referência a qualquer presunção.

14. Tal desresponsabilização e que se fundamenta numa presunção/ficção de que a apropriação e o destino dos montantes do IVA foram (podiam ser) "bons", e o seu desaparecimento misterioso e alheio à vontade dos gerentes o que está absolutamente fora de questão e não necessita de qualquer demonstração.

15. Pelo que, contrariamente ao que se conclui no MD Acórdão recorrido não há ilegitimidade do oponente e está, por isso, ausente o fundamento legal de oposição previsto na alínea b) do nº 1 do art. 176 do CPT.

O Recorrido contra-alegou sustentando a falta de razão da Fazenda Pública, preconizando que se deveria negar provimento ao recurso.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que se negasse provimento ao recurso porquanto, tendo a culpa que ser alegada e provada, tal não foi feito pela Fazenda Pública que não apresentou contestação à petição nem sequer alegou.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como assentes os seguintes factos:

1. Contra M. L. Alves E Filhos, Lda, foi instaurado na Repartição de Finanças do 13º Bairro Fiscal de Lisboa, o processo de execução fiscal nº 1016180/92 para cobrança de 4.058.304\$00 de IVA do ano de 1988 (cfr. certidão de relaxe de fls. 12).

2. Em 18/03/94, foi lavrado auto de diligências para efeitos de penhora, donde consta não terem sido encontrados quaisquer bens da propriedade da executada (cfr. doc. de fls. 13).

3. O Chefe da Repartição de Finanças ordenou então a reversão contra Manuel Lopes Alves (cfr. despacho de fls. 14).

4. Este veio a ser citado em 30/03/94 (cfr. mandado de citação a fls. 15 e certidão de fls. 16).

5. O oponente deduziu a presente acção em 18/04/94 (cfr. carimbo aposto na P.I. de fls. 2).

Assentes estes factos apreciemos o recurso.

O imposto a que se reportam os autos respeita ao ano de 1988. Era então aplicável à responsabilidade dos gerentes ou administradores o disposto no artigo 16 do CPCI com as alterações que tal regime sofreu pela publicação do DL 68/87 de 9 de Fevereiro. O artigo 16 do CPCI responsabilizava pelo pagamento das contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado das empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, os respectivos administradores ou gerentes, pelo período da sua gerência. Tal norma consagrava uma presunção, embora ilidível, de culpa, como resultado do exercício da gerência. Até prova em contrário presumia-se a existência de um nexo psicológico entre o não pagamento e a vontade do gerente.

O DL 68/87 veio alterar esta situação ao mandar aplicar à responsabilidade dos gerentes ou administradores o regime do artigo 78 do Código das Sociedades Comerciais (DL 262/86 de 2/9). Para responsabilizar os gerentes, nos termos desse artigo 78, não bastava o exercício da gerência, sendo ainda necessário que o não pagamento resultasse de inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores determinante da insuficiência do património social para a satisfação dos créditos. Queria isto dizer que a culpa dos gerentes pelo não pagamento deixava de ser presumida e passava a ter de ser provada. Decorre desta alteração a necessidade de apurar a quem cabe o ónus da prova dessa culpa. Haverá para isso que recorrer às normas do Código Civil respeitantes à responsabilidade extra-contratual e ao ónus da prova. De acordo com o artigo 487 é ao lesado, salvo havendo presunção legal de culpa, que incumbe provar a culpa do autor da lesão. Por seu turno o artigo 342 nº 1 imputa ao lesado o ónus da prova dos factos constitutivos da lesão que alega.

No caso vertente estamos perante uma dívida de impostos de 1988 a que é aplicável o regime do DL 68/87, a qual, pelo não pagamento pela empresa, reverteu contra o gerente. Cabia pois à Fazenda Pública, representante do lesado (Estado), alegar e provar que fora por culpa do revertido que o património da empresa se tornara insuficiente para o pagamento. Não está em causa o tipo de imposto em dívida mas a

reversão. Decorre dos autos, como bem salienta o Exmo. Magistrado do Ministério Público, que a Fazenda Pública não só não fez tal prova como nem sequer alegou a culpa do revertido pois não contestou a oposição nem alegou por escrito perante o tribunal de 1ª instância. Donde não poder considerar-se existir culpa por parte do revertido, o que implica ter de proceder a oposição. Sobre estas questões pode consultar-se o acórdão do Pleno desta Secção de Contencioso Tributário de 9 de Julho de 1997 proferido no recurso nº 19066.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Vitor Manuel Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.º P.º Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Renúncia à gerência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do art.º 258.º 1 do C. S. Comerciais "a renúncia de gerentes deve ser comunicada por escrito à sociedade e torna-se efectiva oito dias depois de recebida a comunicação". Assim comunicada a renúncia por carta dirigida à sociedade tornou-se a mesma efectiva decorridos oito dias após a respectiva recepção.*

Recurso: 23 708. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: José Manuel Albuquerque e Fazenda Pública. Relator: Exmo Cons. Dr António Pimpão.

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

1. O EMMP e José Manuel Albuquerque recorrem do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedeu parcialmente provimento ao recurso, revogou a decisão recorrida e julgou a oposição parcialmente improcedente.

Pelo requerimento de fls. 148 José Manuel Albuquerque requereu, o que foi deferido pelo despacho de fls. 150, que se considerasse sem efeito o requerimento de interposição de recurso de fl. 138.

Alegou o EMMP formulando as seguintes conclusões:

1ª A renúncia à gerência do sócio José Manuel Albuquerque foi comunicada validamente por escrito (carta datada de 26.08.91) e tornou-se eficaz oito dias após a recepção da comunicação pela sociedade (art. 258.º n.º 1 CSC).

2ª A eficácia da renúncia resultou da observância do formalismo legal.

3ª A eficácia da renúncia não despendeu da celebração em 26.11.91 da escritura da alteração do pacto social, nos termos da qual o sócio

José Manuel Albuquerque cedeu a sua quota, a sociedade passou a ter como único gerente o sócio João Albano Pereira Borges e a obrigar-se com a sua assinatura.

4ª A norma constante do art.258º nº 1 CSC é imperativa, sendo insusceptível de afastamento por vontade das partes.

5ª O acórdão recorrido incorreu em erro da interpretação da norma constante do art.258 nº 1 CSC ao considerar que a renúncia do oponente à gerência só se tornou eficaz na data da celebração da escritura de alteração do pacto social e não no oitavo dia após a recepção da comunicação da renúncia pela sociedade.

6ª Deve o recurso merecer provimento mediante revogação da decisão impugnada e substituição por outra, declaratória da procedência da oposição contra a execução fiscal para cobrança coerciva das contribuições para o CRSS Porto (Setembro 1991 a Novembro 1991).

2- O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. Na execução fiscal supra-identificada e respectivos apensos em que figura como executada originária a sociedade STT- Sociedade de Transportes e Trânsitos, Lda., para cobrança de contribuições devidas ao CRSS, dos meses de Janeiro de 1991 e Janeiro de 1993, no montante global de 14.050.735\$00, foi ordenada, por inexistência de bens penhoráveis, a reversão da mesma contra os sócios gerentes conhecidos da identificada executada, entre eles figurando o ora oponente, citado para os respectivos termos a 6.3.1995.

2. A partir de 28.09.1988, passou a constar do registo comercial que o oponente nestes autos assumiu a condição de sócio da sociedade identificada em 1., tendo-lhe sido confiada, na companhia de outro sócio a gerência desta.

3. Por escritura pública, outorgada em 26-11-1991, o oponente cedeu a quota que detinha no capital social da sociedade executada, sendo certo que, por carta datada de 26 de Agosto desse ano, já havia comunicado ao sr. João Albano Pereira Borges a sua renúncia ao cargo de gerente, facto que passou a constar do aludido registo comercial por ap. datada de 21.02.92, bem como que a gerência pertencia ao sócio João Albano Pereira Borges.

4. A partir do facto referido em 2. e até ao facto referido em 3., a sociedade devedora obrigava-se com a assinatura de dois gerentes ou de um gerente e um procurador, sendo sempre obrigatória a assinatura do gerente João Albano Pereira Borges. (cf. doc. fls.55).

5. A partir do facto referido em 3., a gerência da sociedade ficou afectada apenas ao sócio João Albano Pereira Borges, sendo suficiente a sua assinatura para obrigar a sociedade (doc.fls.56).

6. Até ao facto referido em 3., o oponente auferiu remuneração pela gerência da sociedade referida em 1 (cf. docs. fls.15 e 16).

7. A dívida referida em 1., encontra-se discriminada nas certidões juntas a fls.28 a 32, sendo:

•484.588\$00 .....	do mês de Janeiro de 1991
•495.935\$00 .....	do mês de Fevereiro de 1991
•566.225\$00 .....	do mês de Março de 1991
•598.885\$00 .....	do mês de Abril de 1991
•598.885\$00 .....	do mês de Maio de 1991
•633.054\$00 .....	do mês de Junho de 1991
•547.410\$00 .....	do mês de Julho de 1991
•564.918\$00 .....	do mês de Agosto de 1991
•538.713\$00 .....	do mês de Setembro de 1991
•1.086.301\$00 .....	do mês de Outubro de 1991
•511.970\$00 .....	do mês de Novembro de 1991

•1.159.785\$00 .....	do mês de Dezembro de 1991
•456.767\$00 .....	do mês de Janeiro de 1992
•564.747\$00 .....	do mês de Fevereiro de 1992
•500.550\$00 .....	do mês de Março de 1992
•470.375\$00 .....	do mês de Abril de 1992
•541.967\$00 .....	do mês de Maio de 1992
•558.238\$00 .....	do mês de Junho de 1992
•342.575\$00 .....	do mês de Julho de 1992
•342.575\$00 .....	do mês de Agosto de 1992
•685.150\$00 .....	do mês de Setembro de 1992
•376.300\$00 .....	do mês de Outubro de 1992
•495.225\$00 .....	do mês de Novembro de 1992
•651.425\$00 .....	do mês de Dezembro de 1992
•278.172\$00 .....	do mês de Janeiro de 1993

3. O acórdão em apreciação confirmou a sentença recorrida ao julgar procedente a oposição, no que respeita às dívidas de contribuições, dos meses de Janeiro de 1991 a Junho de 1991, inclusive, bem como quanto às dívidas de contribuições dos meses de Dezembro de 1991 a Janeiro de 1993.

No que respeita às dívidas de contribuições dos meses de Julho a Novembro de 1991, inclusive, por o oponente ser responsável por essa dívida, nos termos os artº 13 do CPT e 13 do DLnº 103/80 de 09-05, já que deixou de ser gerente, de direito, por renúncia ao cargo, a partir da escritura de 26-11-91, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença e julgou, nessa parte, a oposição improcedente.

O EMMP sustenta que o oponente deixou de ser gerente de direito da executada logo que decorreram oito dias após a comunicação da renúncia à gerência pelo que igualmente deveria proceder a oposição quanto às dívidas de Setembro de 1991 a Novembro de 1991.

Encontra-se, em face do exposto, transitado o acórdão em apreciação na parte em que confirmou a sentença que julgou a oposição procedente quanto às dívidas dos meses de Janeiro de 1991 a Junho de 1991, inclusive, bem como quanto às dívidas de contribuições dos meses de Dezembro de 1991 a Janeiro de 1993.

Igualmente se encontra transitado o mesmo acórdão que julgou a oposição improcedente quanto às dívidas de meses de Julho e Agosto de 1991 restando apreciar a responsabilidade do oponente quanto às dívidas de Setembro de 1991 a Novembro de 1991 tal como se encontra questionada pelo EMMP.

Defende-se, em síntese, neste recurso, que a renúncia à gerência consumou-se com a comunicação do gerente à sociedade por carta de 26-8-91, que produziu afeitos oito dias depois de recebida a comunicação (art 258ºnº 1 CSC) pelo que aquela renúncia à gerência eliminou o necessário suporte jurídico da responsabilidade subsidiária do gerente: gerência de direito, conferida mediante investidura na qualidade de gerente por título jurídico legítimo.

Acrescenta, ainda, que o acórdão impugnado aplicou e interpretou a norma constante do art. 13ºnº 2 do C. R. Comercial 1986 no sentido de que o registo das alterações ao pacto social tem natureza constitutiva pelo que foi erradamente aplicada porque a disciplina da validade e eficácia da renúncia à gerência consta do art.258ºnº 1 CSC.

Do ponto 3 da matéria de facto resulta que por "escritura pública, outorgada em 26-11-1991, o oponente cedeu a quota que detinha no capital social da sociedade executada, sendo certo que, por carta data-da de 26 de Agosto desse ano, já havia comunicado ao sr. João Albano Pereira Borges a sua renúncia ao cargo de gerente, facto que passou a

constar do aludido registo comercial por ap. datada de 21.02.92, bem como que a gerência pertencia ao sócio João Albano Pereira Borges”.

Importa, por isso, determinar se o oponente que renunciou à gerência, comunicando esta a outro sócio gerente, deixou de ser gerente de direito como defende o EMMP.

Em sentido contrário se pronuncia o acórdão recorrido pois que sendo a assinatura do oponente obrigatória para vincular a sociedade aquela renúncia, sem a correspondente alteração do pacto social quanto à forma de obrigar a sociedade, não podia produzir efeitos antes daquela alteração, que só ocorreu pela escritura de 26-11-91. Acrescenta, ainda, que de facto não produziu, tanto que o oponente continuou a ser remunerado como gerente da sociedade até Novembro inclusive conforme consta do ponto 6 da matéria de facto.

Estabelece o artº 13º 1 do C. R. Comercial que “os factos sujeitos a registo, ainda que não registados, podem ser invocados entre as próprias partes ou seus herdeiros” acrescentando o nº 2 o seguinte: “exceptuam-se os actos constitutivos das sociedades e respectivas alterações, a que se aplica o disposto no Código das Sociedades Comerciais”.

Não se estando, nos presentes autos, nas relações entre as partes ou seus herdeiros será a questão em apreço de resolver nos termos do nº 2 do indicado preceito que determina que à situação se aplica o disposto no Código das Sociedades Comerciais.

Dispõe o artº 258º 1 do C. S. Comerciais que “a renúncia de gerentes deve ser comunicada por escrito à sociedade e torna-se efectiva oito dias depois de recebida a comunicação”.

Comunicada a renúncia, por carta de 26-8-91 tornou-se a mesma efectiva pelo que deixou o oponente de ser gerente de direito da executada.

Resultando do exposto que o oponente não foi gerente de direito da executada, nos meses de Setembro de 1991 a Novembro de 1991 temos de concluir que o recurso merece provimento.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido e julgar a oposição procedente quanto à dívida referente aos meses de Setembro de 1991 a Novembro de 1991.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui Presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Sisa. Liquidação e pagamento nos termos do artº 47º e aplicação dos artº 152º e 153º do C. Sisa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A devolução proporcional da sisa a que se refere o artº 153º do C. Sisa, liquidada e paga nos termos do*

*artº 47º, exige a realização do acto ou facto translativo de propriedade e a sua subsequente inutilização. A anulação da liquidação da sisa paga nos termos do artº 115º 4, por acto ou facto translativo que não chegou a verificar-se, nos termos do artº 152º, não será de deferir quando tiver havido tradição dos bens para o reclamante ou impugnante ou este os tiver usufruído.*

Recurso : 23 713. Recorrente: COVIP - Construções, Compra e Venda da Imóveis, Lda Recorrido: Fazenda Pública. Relator : Ex.º Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. Covip - Construções, Compra e venda de Imóveis, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 1ª Secção, julgou improcedente a impugnação da liquidação de sisa.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Verificaram-se as Condições Resolutivas do Contrato Promessa de Compra e Venda, com tradição dos imóveis, celebrado em 31 de Dezembro de 1990 entre a Sociedade de Construções H. Hagen SA e a COVIP - Construções, Compra e Venda de Imóveis, L.da;

b) É devida a anulação proporcional da Sisa, paga em importância equivalente ao produto da sua vigésima parte pelo número de anos que faltarem para vinte (redacção do DL 223/82, de 7 de Junho, vigente à data dos factos).

c) É aplicável o artº 153º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações aos factos provados nos autos.

d) Por erro de interpretação e inadequada aplicação de preceito legal, foi violado, na dita sentença "a quo", o direito da recorrente consagrado no artº 153º do CIMSISD.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que, da conjugação do artº 153º e 152º do C. Sisa, havendo tradição, não pode haver anulação da liquidação da sisa, nem sequer parcial até porque a recorrente aceita a tradição do imóvel.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) Em 31 de Dezembro de 1990, a impugnante celebrou com a «COVIP CONSTRUÇÕES, COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS LIMITADA» um acordo epigrafado de «CONTRATO PROMESSA DE COMPRA E VENDA», com as seguintes cláusulas (com interesse para decisão da causa) CLÁUSULA PRIMEIRA

A PRIMEIRA OUTORGANTE é dona, legítima proprietária e possuidora do prédio urbano sito em número 113, descrito na Oitava Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número 6991 a fls. 16 vº do Livro B-23 e inscrito na Matriz Predial Urbana da freguesia de Nossa Senhora de Fátima sob o Artigo 1103, e de outro prédio urbano, ali localizado com o nº 115, descrito na mesma Conservatória sob número 8075 a fls. 80 Vº do Livro B-26 e inscrito naquela Matriz Predial Urbana, sob o Artigo 1052.

CLÁUSULA SEGUNDA

Por este CONTRATO a PRIMEIRA OUTORGANTE promete vender e a SEGUNDA promete comprar para si ou para quem indicar, devolutos e livres de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades os



prédios urbanos supra identificados na CLÁUSULA PRIMEIRA.  
 CLAUSULA Quinta

São condições essenciais deste CONTRATO, constituindo a sua não verificação condição resolutive do mesmo, os factos a seguir enunciados:

a) Aprovação pela Câmara Municipal de Lisboa de um estudo volumétrico que permita a construção acima do solo de 3.060 m<sup>2</sup> e dum mínimo de 120 lugares de estacionamento abaixo do solo, para a construção de um conjunto imobiliário que poderá ser quer um Hotel quer um misto de pelo menos 50% para escritório e o do restante para habitação. Porém, se a área construtível acima do solo for inferior 2.800 m<sup>2</sup>, a SEGUNDA OUTORGANTE poderá accionar os mecanismos previstos no número 1 da Cláusula Sexta. As áreas de construção referidas deverão ser compatíveis com uma boa construção e com uma iluminação natural suficiente ao Conjunto Imobiliário e conforme ao seu destino. O pedido de estudo volumétrico será feito com o acordo do SEGUNDO OUTORGANTE que dará, ao Arquitecto encarregue do projecto, todas as informações necessárias ao citado estudo volumétrico.

b) A extinção dos Contratos de Arrendamento existentes e a entrega de todos os andares dos prédios 113 e 115 completamente desocupados e livres de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades.

c) O não exercício do direito de preferência por qualquer pessoa com direito a tal.

d) A celebração do CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA do prédio 117A a que se refere a Cláusula Quarta do ANEXO 1 ao CONTRATO PRINCIPAL.

e) Na data prevista para a realização da Escritura de venda, os prédios 113,115 e 117-A deverão encontrar-se livres de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades.

§ PRIMEIRO - As condições previstas nas alíneas a) a c) e e) dizem respeito aos prédios 113,115e117-A.

§ SEGUNDO - Os factos descritos nas alíneas do número anterior terão de estar cumulativamente verificados até quinze dias antes do limite para a celebração da Escritura Pública,

§ TERCEIRO - Fica entendido que estas condições resolutive são acordadas em beneficio da SEGUNDA OUTORGANTE, quer de quem venha a indicar como comprador.

§ QUARTO - Se em 30 de Junho de 1991, não estiverem cumulativamente verificados todos os factos descritos nas várias alíneas do número 1 desta Cláusula, a SEGUNDA OUTORGANTE, ou quem ela indicar como compradora, ficam com a faculdade de optarem pela realização da escritura prometida, ou de accionarem os mecanismos de resolução previstos neste Contrato.

#### CLAUSULA NONA

1- A posse dos imóveis aqui prometidos vender considera-se transmitida para o SEGUNDO OUTORGANTE a partir da data da assinatura deste CONTRATO. (documento de fls. 83/92 dos autos)

2) Em 02 de Janeiro de 1991, na Repartição de Finanças do 11º Bairro Fiscal de Lisboa, a « COVIP, Construções, Compra e Venda de Imóveis, Lda » o declarou pretender pagar a sisa que fosse devida com referência à compra que, pelo preço de esc. 200.000.000\$00, pretendia fazer à impugnant, de um prédio urbano sito na Av. Barbosa Du Bocage, 113, inscrito na matriz predial da freguesia de Nª Sª de Fátima sob o artigo 1.103, tendo-lhe sido liquidada a respectiva sisa no montante de 20.000.000\$00. (cfr. documento de fls. 10 dos autos de reclamação apensos).

3) Em 02 de Janeiro de 1991, na Repartição de Finanças do 11º Bairro Fiscal de Lisboa, a « COVIP, Construções, Compra e Venda de Imóveis, Lda » o declarou pretender pagar a sisa que fosse devida com referência à compra que, pelo preço de esc. 130.000.000\$00, pretendia fazer à impugnante, de um prédio urbano sito na Av. Barbosa Du Bocage, 115, inscrito na matriz predial da freguesia de Nª Sª de Fátima sob o artº 1.052, tendo-lhe sido liquidada a respectiva sisa no montante de 13.000.000\$00. (cfr. documento de fls. 11 dos autos de reclamação apensos)

3) A impugnante e a « COVIP » o celebraram, em 09 de Abril de 1992, um acordo, que epigrafaram de «ACORDO DE RESOLUÇÃO », segundo o qual:

1 - Face à verificação de algumas das condições resolutivas em 15.01.92, e nomeadamente da prevista nas alíneas a) e f) do CONTRATO-PRINCIPAL (referido em 1), a SEGUNDA OUTORGANTE (COVIP), considerou resolvido, a partir de 15 de Janeiro de 1992 o CONTRATO-PROMESSA, nos termos contratualmente acordados.

2 - A PRIMEIRA OUTORGANTE (impugnante) declarou aceitar a referida resolução contratual. (doc. de fls. 12/16 dos autos)

4) Às assinaturas das outorgantes no acordo referido em 3) foram reconhecidas notarialmente. (Doc. de fls. 16 dos autos)

5) Em 14.04.92, a « COVIP » requereu a anulação proporcional da sisa paga, nos termos o artº 153º do CIMSISD. (fls. 2 a 4 dos autos de reclamação apensos).

3. A sentença em recurso julgou a impugnação da sisa improcedente. Sustentou que uma vez celebrado um contrato promessa de compra e venda relativo a dois imóveis, sendo aposse dos mesmos transmitida para a promitente compradora a partir da data da assinatura daquele contrato imediatamente se verificou uma transmissão sujeita a sisa. O artº 153º do C. Sisa preveria uma anulação proporcional da sisa se antes de decorridos 20 anos sobre a transmissão vier a verificar-se a condição resolutiva ou se der a resolução do contrato. A situação dos autos não caberia no artº 153º do CIMSISD que se aplicaria a todas as resoluções não previstas especialmente noutras normas. Enquadra-se a situação dos autos na última parte do artº 152º que recortará negativamente o âmbito de aplicação do referido preceito”.

Ainda segundo a sentença em apreciação a situação dos autos enquadrar-se-ia na segunda parte do artº 152º do CIMSISD, já que havendo tradição dos bens objecto do contrato promessa a sua posse real e efectiva, ou a sua fruição, mesmo temporária, pelo reclamante (promitente comprador), não permitiriam a anulação proporcional da sisa paga.

Continua a recorrer a defender a anulação proporcional do referido imposto nos termos do artº 153º do C. Sisa uma vez que a aquisição não se tornou definitiva pois teria de facto uma duração limitada. Acrescenta, ainda, que o artº 152º do mesmo diploma legal seria aplicável a actos translativos que não chegaram a realizar-se.

Importa, por isso, determinar se o acto tributário da sisa deve ou não ser anulado nos vigésimos correspondentes ao tempo não decorrido nos termos do mencionado artº 153º em virtude do acordo de resolução do mencionado contrato promessa.

A sisa incide, nos termos do artº 2º do CIMSISD, sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis. Ainda nos termos do § 1º do nº 2 do mesmo artº consideram-se transmissões de propriedade imobiliária

as promessas de compra e venda, logo que verificada a tradição para o promitente comprador, ou quando este esteja usufruindo os bens...

São situações diversas a transmissão do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis e aquilo que a lei considera transmissão de propriedade imobiliária por força de promessa de compra e venda, logo que verificada a tradição para o promitente comprador, ou quando este esteja usufruindo os bens reportando-se a primeira situação a uma efectiva transmissão e a segunda a uma transmissão ficcionada.

A liquidação da sisa devida pela compra de imóveis, nos termos do artº 47º do C. Sisa, precede "o acto ou facto translativo dos bens, ainda que a transmissão esteja subordinada a condição suspensiva ou haja reserva de propriedade".

Contudo já será paga, nos termos do artº 11514 do C. Sisa, no prazo de 30 dias contados da data da tradição, nas promessas de compra e venda.

Liquidada e paga a sisa nos termos do artº 47º pode o contribuinte requerer a anulação da liquidação da sisa paga por acto ou facto translativo da propriedade que não chegou a verificar-se se os interessados resolverem, por acordo, contrato promessa anteriormente celebrado.

Contudo não será de anular a liquidação quando tiver havido tradição dos bens para o reclamante ou impugnante ou este os tiver usufruído.

Com efeito estabelecia o artº 152º, na redacção anterior ao DL nº 7/96, de 07.02, que:

A anulação da liquidação da sisa paga por acto ou facto translativo que não chegou a verificar-se só poderá ser pedida, em processo de reclamação ordinária ou de impugnação judicial, até, respectivamente, 30 ou 90 dias depois de terminado o prazo em que a liquidação, ainda que revalidada ou reformada, produzir seus efeitos, nos termos do § único do artigo 47º.

Não será de anular a liquidação quando tiver havido tradição dos bens para o reclamante ou impugnante ou este os tiver usufruído.

A devolução da sisa a que se refere o mencionado artº 153º do C. Sisa exige a realização do acto ou facto translativo de propriedade e a sua subsequente inutilização. Estabelecia, com efeito, este artº 153º, na redacção do Dec-Lei nº 223/82, de 7 de Junho que:

Se antes de decorridos 20 anos sobre a transmissão o doador dispuser dos bens nos casos previstos no nº 1 do artigo 959º do Código Civil, for revogada a doação nos termos dos artigos 970º e 1765º do mesmo Código, houver devolução de bens ou caducar a doação nos termos dos nºs 2º e 3º do seu artigo 2002º- D, vier a verificar-se a condição resolutive ou se der a resolução do contrato, for reduzida a liberalidade por inoficiosidade, tiverem os sucessores do *ausente* ou as pessoas chamadas em sua, vez de entregar quaisquer bens, poderá obter-se, por meio de reclamação ordinária ou de impugnação judicial, a anulação proporcional da sisa ou do imposto sobre as sucessões e doações.

Os prazos para deduzir a reclamação ou a impugnação com tais fundamentos contam-se a partir da ocorrência do facto.

§ 1º O imposto será anulado em importância equivalente ao produto da sua vigésima parte pelo número de anos completos que faltarem para vinte.

§ 2º Quando houver decisão judicial mandando restituir os frutos e se provar documentalmente o cumprimento dessa decisão, aos anos que faltarem para vinte acrescerá o tempo a que os frutos disserem respeito.

§ 3º Se os factos referidos neste artigo ocorrerem vinte ou mais anos depois da transmissão, e houver restituição de frutos, nos termos do parágrafo anterior, poderá igualmente obter-se, por meio de reclamação ordinária ou de impugnação judicial, anulação do imposto em relação ao tempo, dentro dos primeiros vinte anos, a que esses frutos respeitarem.

Acompanha-se, nos termos expostos, Nuno Sá Gomes, parecer de 31-3-94, nº 175/93, nº 51/94, do CEF, constante do processo administrativo anexo, segundo o qual o fundamento da não evolução da sisa prevista na parte final do artº 152º, no caso de, não obstante se não ter realizado o contrato translativo, ter havido tradição dos bens ou de o adquirente os ter usufruído, parece estar na prevenção de eventuais fugas ao imposto, mediante acordos posteriores entre as partes, no sentido de não realização do acto translativo definitivo, mas mantendo a tradição ou usufruto dos bens pelo adquirente enquanto que o art. 153º supõe que se pagou sisa pelos actos translativos ali previstos e que estes se realizaram efectivamente, tendo-se, porém, inutilizado a transmissão por facto superveniente já previsto no acto inicial, o que sendo mais fácil de controlar permite, neste caso a devolução total ou parcial da sisa, independentemente de ter havido ou não tradição.

Dos termos de declaração das sisas a que se referem os presentes autos consta que a mesma sisa é devida pela compra e a própria reclamante reconhece (fls. 3 da reclamação, ponto II) que a sisa foi liquidada nos termos do artº 47º do C. Sisa acrescentando que a "transmissão da posse dos imóveis... veio a ocorrer logo após a referida liquidação".

Assim sendo excluído está que a sisa tenha sido liquidada e paga nos termos do referido art. 115º 4 do mesmo C. Sisa mas antes ao abrigo do citado artº 47º.

Não é, por isso, aplicável à situação dos autos o mencionado artº 153º pois neste a devolução da sisa exige a realização do acto ou facto translativo de propriedade e a sua subsequente inutilização o que não ocorreu na situação dos autos.

Sendo-lhe aplicável o artº 152º não é de anular a sisa por força da última parte deste mesmo preceito legal.

Com estes fundamentos entende-se que a sentença recorrida 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 40% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — António Pimpão (Relator) — Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues. — Fui presente: António Mota Salgado.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Custas. Reclamação da Conta. Legitimidade da Fazenda Pública.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Cabendo ao Ministério Público a defesa da legalidade é o representante da Fazenda Pública parte ilegítima para pedir a reforma da conta ou a decisão quanto a custas em que não foi condenada nos processos judiciais tributários.*

Recurso 23 715. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Romariz – Vinhos, SA. Relator: Exm<sup>o</sup>Cons<sup>o</sup> Dr. Vitor Meira.

Na sequência de acórdão proferido por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal foram os autos remetidos ao Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância do Porto. Aí o M<sup>o</sup>Juiz ordenou a remessa dos autos à conta, tendo a mesma sido efectuada. Discordando do modo como havia sido efectuada a conta veio então a Fazenda Pública requerer que fosse elaborado o mapa da distribuição da receita de custas com observância do que sobre a matéria dispõe o artigo 4<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 29/98, de 11/2, tendo o M<sup>o</sup>Juiz julgado a Fazenda Pública parte ilegítima para a questão suscitada no requerimento em análise.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 29/98, de 11/2, que o aprovou.

2. Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 29/98, de 11/2.

3. Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do n<sup>o</sup> 2 do artigo 45<sup>o</sup> do CPT.

4. A Fazenda Pública tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos administrados pela Direcção-Geral dos Impostos.

5. Nem deve tal legitimidade ser atribuída ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ n<sup>o</sup> 467, pp. 404 e sair do âmbito da previsão constante do n<sup>o</sup> 1 do artigo 41<sup>o</sup> do CPT.

6. Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância das devidas no Supremo Tribunal Administrativo, tem de ter-se por assente que as custas devidas em ambas as instâncias têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente ao artigo 50<sup>o</sup> do Código das Custas Judiciais e têm por destino o consignado no artigo 4<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 29/98, de 11/2.

7. A dita decisão recorrida violou o artigo 72<sup>o</sup> do ETAF e o artigo 42<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 do Código de Processo Tributário.

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, nos termos da jurisprudência pacífica deste STA, tirada em inúmeros acórdãos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Tendo o M<sup>o</sup>Juiz rejeitado o requerimento da Fazenda Pública julgando a parte ilegítima para a questão suscitada apenas desta ilegitimidade caberá conhecer no recurso, isto é saber se a Fazenda Pública é parte legítima para intervir no processo em matéria de custas. Como refere o Ministério Público a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem sido pacífica, conforme resulta, entre muitos outros dos acórdãos que cita.

Contrariamente ao que antes se verificava, em que a representação do Ministério Público e da Fazenda Pública estava entregue a funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, veio o ETAF a proceder à separação de funções, ficando a competir ao Ministério Público, entre outras competências, a defesa da legalidade e realização do interesse público (art<sup>o</sup> 69 n<sup>o</sup> 1), competindo ao representante da Fazenda Pública a defesa dos legítimos interesses desta (art<sup>o</sup> 72). O Ministério Público passou a ser representado por magistrados, mantendo-se a representação da Fazenda entregue a funcionários integrados na hierarquia da D.G.C.I. Desta separação de representações resulta que é o Ministério Público quem actua em defesa da legalidade, sendo a defesa da F.P. efectuada nos mesmos termos em que o é a de qualquer parte no processo e relativamente aos seus próprios interesses.

No caso vertente a Fazenda Pública não surge a defender os seus interesses no processo pois que não foi condenada em custas, já que das mesmas está isenta nos termos do artigo 2<sup>o</sup> da Tabela de Custas. Por isso o recurso interposto só pode ser entendido como sendo em defesa da legalidade. O que no recurso se pretende é que este Supremo Tribunal aprecie as competências dos funcionários da D.G.I. em serviço nos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> instância, o destino a dar às custas e o modo de elaborar a conta. Ora tais questões não podem ser aqui apreciadas pois que não está em causa uma questão de legalidade tributária. A elaboração da conta é um acto consequente do acto jurisdicional de condenação ou absolvição em custas efectuada no processo. Por isso não cabe à Fazenda Pública, que é parte, proceder ao controlo da legalidade das contas efectuadas ou pedir a reforma da decisão de condenação em custas, salvo se for ela a condenada. Tais funções inserem-se no âmbito das competências do Ministério Público. Por isso é efectivamente parte ilegítima para recorrer a Fazenda Pública.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS. Abatimentos. DL n<sup>o</sup> 337/91, de 10 de Setembro. Rendas auferidas por contratos de arrendamento celebrados ao*

*abrigo do DL 321-B/90, de 15 de Outubro. Aplicação a não residentes.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *O abatimento previsto no art. 1º nº 1 do referido DL 337/91 aplica-se aos sujeitos passivos de IRS, independentemente da qualidade de residentes ou não residentes no território nacional.*
- II — *Este abatimento, no que respeita aos não residentes, conhece previsão legal na última parte do disposto no nº 2 do artº 15 do mesmo diploma legal, devendo, como tal, ser considerado na respectiva liquidação.*

Recurso: 23 919. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: José Fernandes e Ermelinda Ribeiro Barbosa. Relator: Exmo Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS, referente ao ano de 1995, oportunamente deduzida por José Fernandes e mulher Ermelinda Ribeiro Barbosa, nos autos convenientemente identificado, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Perseguindo a revogação do decidido e a consequente manutenção na ordem jurídica da liquidação anulada pela sindicada sentença, apresentou tempestivamente as respectivas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

“1º- O DL 337/91, de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2º- Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art.º 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo art.º 80º do CIRS.

3º Os referidos abatimentos ou reduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.

4º- Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5º- O ofício circulado n.º 5/92 de 92.03.23 do SAIR - Direcção de Serviços do IRS- DGCI foi posteriormente alterado.

6º- É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7º- Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido. Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público pronunciou-se depois no sentido de que o recurso não merece provimento, de harmonia, aliás, com jurisprudência unânime desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que reiteradamente vem afirmando ser também aplicável aos sujeitos passivos de IRS não residentes no território nacional o disposto no questionado art. 1º nº 1 do invocado DL 337/91, de 10 de Setembro.

Corridos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir. A sindicada sentença deu por assente a seguinte matéria de facto:

"a) - Na sua declaração de rendimentos (Mod. 2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeitam os rendimentos são considerados residentes no estrangeiro (Fls. 10 dos autos de reclamação apensos).

b) - Na declaração referida em a) os impugnantes inscreveram o valor de Esc. 946.950\$00 como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do Dec. Lei nº 321-B/90 de 15/10, até 31/12/93

c) A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente ao valor referido em b), notificando os impugnantes da liquidação, no valor de 124.983\$00, com data limite de pagamento em 30/09/96 e que se encontra paga parcialmente (fls. 11).

E em sede decisória, mediante invocação quer da letra, quer do espírito do invocado DL337/91, e com expressa alusão ao disposto no art. 15ºn.º 1 e 2 do CIRS, bem assim como ao ofício-circulado nº 5/92, de 92.03.23, do SAIR, acolheu-se o entendimento de que os impugnantes, embora residentes no estrangeiro, não deixavam, por isso, de beneficiar do regime mais favorável nele consagrado e, consequentemente, verificados que se mostravam os demais requisitos legais, julgou-se procedente a impugnação apresentada pelos ora Recorridos, anulando-se a sindicada liquidação.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Fazenda Pública, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Sem razão, porém, aliás como reiterada, pacífica e uniformemente vem decidindo esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo - cfr., entre outros, os Acórdãos de 02-12-98, de 09-12-98, de 27-01-99 e de 03-02-99, tirados respectivamente nos recursos nº 23.045, 23.125 e 23.127, 23.180 e 23.177.

Na verdade, ao contrário do sustentado pela Recorrente Fazenda Pública, o regime fiscal privilegiado estabelecido pelo questionado diploma legal e traduzido no concedido benefício de abatimento ao rendimento líquido do montante da importâncias recebidas a título de renda, dos contratos de arrendamentos celebrados até 31 de Dezembro de 1997, ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15-10, para efeitos de IRS, não consagra ou estabelece, relativamente aos seus destinatários, qualquer distinção entre residentes e não residentes - cfr. artº 1º do citado DL 337/91.

O que aliás bem se entende e decorre, sem margem para quaisquer dúvidas, se se atentar, desde logo e fundamentalmente, no respectivo preâmbulo. Aqui se enunciam de forma inequivocamente clara os motivos-razões que animaram o legislador, isto é, o elemento teleológico ou escopo da lei, a saber, a preocupação de, além do mais, "... *criar condições que tornem mais atractivo e incentivem o investimento...*" no mercado do arrendamento urbano, assim contribuindo para a desejada "... *retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento.*"

Assim e perante a não referência ou distinção entre senhorios/proprietários residentes e não residentes, já atento o disposto no artº 9º do C.Civil, importa, com efeito e em sede de interpretação, conferir-lhes idêntico tratamento fiscal.



E a tanto não obsta também a invocada disparidade de tratamento fiscal estabelecida pelo CIRS para residentes e não residentes - conclusão 6a -.

Na verdade e apesar de tal disparidade no que concerne a deduções e abatimentos, sempre o disposto no também invocado art.º 15º n.º 2 daquele diploma legal, salvaguarda, quanto aos não residentes, a observância do que *se disponha em lei*.

O que é manifestamente o caso.

Improcede, pois, sem necessidade de outros ou melhores considerados, a tese sufragada pela Recorrente.

O regime tributário de IRS a aplicar às rendas recebidas mediante contratos de arrendamento celebrados nos termos do DL 321-B/90, por força do disposto no DL n.º 337/91, aplica-se, sem distinção, a proprietários residentes ou não residentes.

Não merece, assim, qualquer censura a douda decisão jurisdicionalmente impugnada que, por isso mesmo, importa manter.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 2 de Junho de 1999. — *Afredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## **Acórdão de 9 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Suspensão da Execução Fiscal. Caso Julgado. Questões Prejudicial.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *As impugnações ou recursos que, nos termos do art. 160.º do C.P.C.I., podem servir de base à suspensão da execução fiscal são as que possam conduzir à anulação das dívidas exequendas.*
- 2 — *Existindo no processo de execução fiscal decisão transitada em julgado sobre questão da natureza fiscal de taxa de uma quantia exigida por uma câmara municipal a um particular por ocupação de um imóvel do município, ela não pode ser afectada pela decisão que venha a ser proferida noutro processo sobre tal matéria e, conseqüentemente, este outro processo não tem por objecto decisão que possa considerar-se prejudicial para o conhecimento daquela questão, para efeitos do art. 97.º do C.P.C..*

Recurso: 13 208. Recorrente: Filipe Manuel Teixeira Bastos.  
Recorrido: Câmara Municipal do Porto Relator: E xmo Cons.  
Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - FILIPE MANUEL TEIXEIRA BASTOS, residente no Porto, interpõe recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Meritíssimo juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que lhe indeferiu um pedido de suspensão da execução fiscal contra si instaurada para cobrança de uma «taxa de ocupação de mobiliários».

A execução havia sido declarada suspensa, ao abrigo do disposto no art. 160.º do C.P.C.I., na sequência de prestação de caução, até que fosse proferida decisão final do processo de recurso contencioso então pendente no Tribunal Administrativo de Círculo do Porto em que estava em causa a anulação de um despacho proferido pela Vereadora do Pelouro da Habitação da Câmara Municipal do Porto, que julgara improcedente um pedido formado pelo ora recorrente quanto à alteração da taxa devida pela ocupação da casa de que ele era (ou é) titular (fls. 23 e 34).

Neste processo do T.A.C. do Porto, com o n.º 254, foi proferida a sentença que cuja cópia consta de fls. 45-48, em que se declarou a incompetência material daquele Tribunal para o conhecimento do recurso.

Desta sentença foi interposto recurso (fls. 49-50), que veio a ficar deserto por falta de alegações (fls. 54).

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, por despacho que consta de fls. 80 verso, declarou-se materialmente competente para a presente execução por a dívida ter natureza fiscal e decidiu fazer cessar a suspensão da execução, por já ter sido proferida decisão final no processo referido.

Notificados deste despacho a Excelentíssima Agente do Ministério Público e o recorrente, não foi a mesma impugnada por qualquer forma, pelo que transitou em julgado (art. 677.º do C.P.C.).

O ora recorrente, apresentou então a exposição que consta de fls. 82-84, em que pediu que se oficiasse ao T.A.C. do Porto para informar o estado de um novo processo de recurso contencioso que aí interpusera, com o n.º 1250/88, e se ordenasse a suspensão do processo de execução pelo tempo necessário à junção da sentença do referido processo.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto proferiu então o despacho de que vem interposto o presente recurso em que, invocando ao art. 160.º do C.P.C.I., indeferiu este pedido de suspensão, por este recurso contencioso não ter qualquer ligação directa com a legalidade da dívida exequenda (fls. 101 verso).

O recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O procedimento tributário contra o recorrente depende da existência da uma taxa a cujo pagamento esteja sujeito.

2. Na situação sub iudice os autos contêm já elementos susceptíveis de concluir pala falta da tal requisito.

3. Não obstante, a sentença a prolatar no recurso contencioso n.º 1250 do Tribunal Administrativo do Círculo do Porto, dada a natureza do pedido, há-de definitivamente clarificar e resolver tal questão.

4. Nos termos do artigo 97, n.º 1, do C. P. Civil aplicável por força do artigo 1.º, do C.P. CI o julgador tem poder discricionário para sobrestar na decisão a proferir até resolução da questão prejudicial.

5. A não suspensão da execução viola o regime jurídico os arts. 1.º e 160.º do C.P.C.I.

Termina pedindo, em suma, que o recurso seja provido e suspensa a presente execução até prolação da sentença no recurso contencioso da anulação pendente no Tribunal Administrativo do Círculo do Porto.

A Câmara Municipal do Porto apresentou contra-alegações em que defende que se negue provimento ao 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, em suma, no despacho de fls. 34 se ter decidido que «já foi proferida decisão final no processo que originou a suspensão da presente execução» e o recorrente, na conclusão 3.ª, afrontar tal matéria de facto ao dizer a «a sentença a prolarar no recurso contencioso 1250 do Tribunal Administrativo de Círculo do Porto (...) há-de definitivamente clarificar e resolver tal questão...».

O recorrente, ouvido sobre esta questão prévia, manifestou-se no sentido de não se colocar a este Supremo Tribunal Administrativo qualquer questão fáctica. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Importa apreciar, em primeiro lugar, se este Supremo Tribunal Administrativo é competente para o conhecimento do recurso, 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 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 2.ª 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 até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender em inúmeros crestos, que 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 não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 - No caso dos autos, não ocorre a afirmação de factos diversos dos afirmados na decisão recorrida.

Na verdade, por um lado, a declaração de «já foi proferida decisão final no processo que originou a suspensão da presente execução» não é feita no despacho sob recurso (o de fls. 101 verso), mas no de fls. 80 verso, de que não foi interposto recurso. Por outro lado, tal afirmação do recorrente não é contraditória com a referida afirmação feita naquele despacho de fls. 80 verso, pois esta reporta-se ao processo de recurso contencioso cuja pendência originara a suspensão da execução (o processo n.º 254) enquanto o recorrente alude ao novo processo de recurso contencioso (com o n.º 1250) ainda não tinha decisão final, nesse momento.

Assim, não existindo divergência entre o afirmado pelo recorrente e o que consta da decisão recorrida, quanto à matéria de facto em que esta assentou, não é de declarar a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo, pelo que se acorda em indeferir a arguição feita pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto.

6 - A questão a decidir é a de saber se deve declarar-se a suspensão da instância contra-ordenação base em pendência do referido recurso contencioso n.º 1250 do T.A.C. do Porto.

O corpo do art. 160.º do C.P.CI, que é a parte que aqui interessa, estabelece que «A impugnação e o recurso que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, suspendem a execução até à decisão do pleito, desde que a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo escrivão.»

O referido recurso contencioso n.º 1250 tem por objecto uma decisão da Câmara Municipal do Porto em que se decidiu intimar o ora recorrente para desocupar a casa daquela entidade em que residia por possuir casa própria e ser nesta que habitava com o seu agregado familiar, sob a cominação de a Câmara proceder ao despejo por via administrativa (fls. 85 a 88).

O objecto deste recurso contencioso n.º 1250 é este acto que decidiu a intimação e não, directa ou indirectamente, o acto de liquidação da dívida exequenda.

Ora, é a impugnações ou recursos que tenham por objecto actos deste tipo que se reporta a norma do art. 160.º, pois são eles que servem de base aos títulos executivos da sua impugnação pode resultar a sua anulação, que terá como efeito a nulidade do título executivo respectivo.

Por outro lado, não há relação de prejudicialidade entre o referido recurso contencioso e a presente execução.

Na verdade, deva ou não ser despejado o ora recorrente na sequência da referida decisão da Câmara Municipal do Porto, a quantia exequenda é devida por não terem sido impugnados os actos que as liquidaram, que se firmaram na ordem jurídica.

Para além disso, não interessa sequer para este processo de execução a pronúncia que nesse recurso contencioso n.º 1250 se venha a fazer sobre a natureza da relação jurídica existente ente o recorrente e aquela entidade, pois neste processo de execução fiscal foi já decidido pelo despacho de fls. 80 verso, que transitou em julgado, que «realmente estamos perante uma taxa». Consequentemente, está definitivamente decidida neste processo a natureza da relação entre o recorrente e a Câmara Municipal do Porto consubstanciada pela exigência da quantia referida, bem como a natureza jurídica do tributo exigido, não podendo, pela força do caso julgado, tais questões serem objecto de decisão diversa, seja qual for o sentido e conteúdo da decisão que vier a ser proferida no dito recurso contencioso n.º 1250 (art. 670.º do C.P.C.).

Assim, não dependendo da decisão deste recurso contencioso a decisão de tais questões ou de quaisquer outras para efeitos deste processo de execução fiscal, tem de concluir-se pela inexistência de qualquer relação de prejudicialidade entre a decisão das questões que são objecto daquele recurso contencioso e a presente execução.

Por isso, o referido recurso contencioso n.º 1250 não pode servir de base à pretendida suspensão da execução, quer à face do preceituado no art. 160.º do C.P. C.I. quer à face do disposto no art. 97.º do C.P. C..

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Almeida Lopes* — *M. P. Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 9 de Junho de 1999.**

Recurso n.º 13.527. Recorrente: Alfredo Freire Antunes e mulher;  
Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Relator: Exmo. Cons. Dr. Costa Reis.

1. Na carta precatória expedida à R.F. da Covilhã pelo 7.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Lisboa, extraída da execução instaurada pela Caixa Geral de Depósitos (CGD) contra Alfredo Freire Antunes e Felicidade Matos da Costa Antunes para cobrança de uma dívida proveniente de mútuo, vieram estes requerer que se declarasse sem efeito a execução e se ordenasse o seu arquivamento, conforme o

disposto no § 2º do art. 43º do CPCI, alegando para tanto a incompetência dos Tribunais Fiscais para a cobrança da dívida exequenda, a incompetência territorial da R.F. da Covilhã, por nenhum facto tributário ter sido praticado nessa área, bem como a inconstitucionalidade orgânica e formal das disposições constantes do art. 61º do DL n.º 48.953, por violação dos arts. 113º, n.º 2 e 168º, n.º 1, al. q) da CRP. - vd. requerimento de fls. 28 a 30 destes autos.

Devolvida a carta precatória ao Tribunal deprecante, para que se apreciasse e decidisse aquele requerimento, foram os requerentes notificados para que melhor explanassem o que pretendiam, designadamente, para que dissessem se queriam “deduzir oposição com algum ou alguns dos fundamentos previstos na al. 176º do CPCI e, em caso afirmativo, reformular a petição, harmonizando-a com a Lei, nomeadamente o art. 178º do mesmo diploma”.

Perante este convite os executados fizeram o requerimento cuja fotocópia se encontra nos autos de fls. 35 a 39 no qual repetiram os fundamentos do anterior requerimento e acrescentaram o da ilegitimidade da exequente e da sua representação, por na propositura da execução não ter tido intervenção a entidade com competência exclusiva para extrair o título executivo e requerer a execução (o Conselho de Administração ou o Administrador Geral), o que constituía fundamento de oposição de harmonia com o que se dispõe nos arts. 813º, al. c) do CPC e al. g) do art. 176º do CPCI.

O Sr. Juiz *a quo*, por despacho certificado a fls. 46 e 47 destes autos, indeferiu ambos os requerimentos dos executados por ter considerado:

- Que o art. 75º do DL 48.953, bem como toda a legislação regulamentar a CGD, desde sempre, confiou aos Tribunais Fiscais a competência para a cobrança coerciva das dívidas da CGD.

- Que a R.F. deprecada se limitou, como era seu dever, a cumprir a deprecada que lhe foi enviada pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

- Que em nenhum dos requerimentos se tinha invocado algum dos fundamentos previstos nos arts. 176º do CPCI.

Ao concluir aquele seu despacho o Sr. Juiz *a quo* escreveu:

“Entretanto, como, quer no requerimento de fls. 81(103), quer no de fls. 129, não se refere que se pretende deduzir oposição com algum dos fundamentos previstos no art. 176º do CPCI e, no final do segundo se pede a procedência da oposição, citando-se apenas a ilegitimidade, não do executado, mas da exequente, vão indeferidos ambos os requerimentos, devendo prosseguir a execução. Custas do incidente pelo requerente, com o imposto de 1/4”.

2.- Não se conformando com essa decisão os executados recorreram para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que se julgou incompetente para o seu conhecimento, visto a matéria do recurso ser exclusivamente de direito, pelo que o mesmo nos foi remetido.

Resumindo as suas alegações os executados formularam as seguintes conclusões:

1. - A dívida exequenda diz respeito a um mútuo celebrado pela CGD com os ora executados.

2. - Mesmo a admitir-se a competência dos Tribunais Tributários resta, contudo, que a respectiva execução deve seguir os termos do CPC

3. - Não se pronunciando sobre tal questão encontra-se a douta sentença/despacho ferida de nulidade face ao que se dispõe no art. 668º, n.1, al. d) do CPC.

4.<sup>a</sup> – Porém, se entendido que o douto despacho/sentença se pronunciou pela observância dos termos da execução prevista no CPCI que tenha então praticado errada interpretação e errada aplicação do disposto no art.º 144.º e seu § único do CPCI.

5.<sup>a</sup> – O título executivo não se encontra emitido por entidade competente.

6.<sup>a</sup> – Aos executados ora recorrentes não assistiu o direito à revisão ou impugnação do acto da C. G. D. que liquidou ou apurou o montante da dívida exequenda.

7.<sup>a</sup> – Tal omissão no exercício dos direitos tributários permite o recurso ao fundamento de oposição previsto no art.º 813.º, al. c) do CPC (representação do exequente) ex-vi do disposto no art.º 1.º, § único, al. c) do CPCI.

8.<sup>a</sup> – Não tendo o douto despacho/sentença conhecido de tal questão, se encontre então ferido de nulidade face ao disposto no art.º 668.º, n.º 1 do CPC.

9.<sup>a</sup> – A falta de competência da entidade que extraiu e/ou emitiu o título, constitui fundamento de oposição previsto no art.º 176.º, al. g) do CPCI, uma vez que se encontra provado por documento e não representa interferência em matéria da sua exclusiva competência.

10.<sup>a</sup> – Também aqui o douto despacho/sentença se encontra ferido de nulidade, por não ter conhecido desta questão.

11.<sup>a</sup> – A execução em causa, corre termos por deprecada, na Repartição de Finanças da Covilhã.

12.<sup>a</sup> – Nela o chefe de Repartição de Finanças actuou como ou na qualidade de Juiz Auxiliar.

13.<sup>a</sup> – E assim que tenha exercido uma função judicial não prevista no CPC.

14.<sup>a</sup> – A incompetência da Repartição de Finanças da Covilhã, porque verificada em razão da matéria, determina a sua incompetência absoluta como excepção dilatória prevista no art.º 494.º, n.º 1, al. f) do CPC.

15.<sup>a</sup> – A dívida exequenda não se enquadra no âmbito do sistema fiscal definido no art.º 105.º a 108.º da CRP.

16.<sup>a</sup> – Decidiu o douto despacho/sentença pela prevalência das disposições orgânicas da CGD quanto ao foro competente, no entendimento do seu acolhimento no disposto no art.º 62.º, n.º 1, al. g) do D.L. 129/84 de 27 de Abril (atribuição aos Tribunais Tributários de 1.<sup>a</sup> Instância: “Das demais matérias que lhes forem confiadas por lei”).

17.<sup>a</sup> – Tal entendimento resulta, salvo o devido respeito, duma indevida interpretação extensiva do preceito, na medida em que pressupõe, a admissão de matérias não incluídas ou abrangidas no âmbito do sistema fiscal previsto na CRP.

18.<sup>a</sup> – O art.º 61.º do D.L. 48953 de 5 de Abril de 1969 tanto na sua versão original como na introduzida pelo D.L. 693/70 de 31 de Dezembro, bem como o art.º 159.º do dec. 694/70 de 31 de Dezembro são inconstitucionais por ofensa ou oposição material ao disposto nos art.ºs 105.º a 108.º da CRP ex-vi do disposto no art.º 113.º, n.º 2 da mesma CRP.

19.<sup>a</sup> – O art.º 61.º do D.L. 48953 e o art.º 159.º do dec. 694/70 porque inseridos em diplomas promanados pelo Governo em matéria da exclusiva competência da Assembleia da República, estão feridos de inconstitucionalidade orgânica por violação do disposto no art.º 168.º, n.º 1, al. q) da CRP.

20.<sup>a</sup> – A não audição das testemunhas arroladas constitui preterição de formalidade como influência na decisão da causa, e como tal geradora de nulidade (art.º 201.º, n.º 1 do CPC).

21.<sup>a</sup> – Concedendo-se provimento ao recurso, deve o douto despacho/sentença ser revogado.

22.<sup>a</sup> – Conhecendo-se prioritariamente pela inconstitucionalidade, deve ser declarada a incompetência material dos Tribunais Tributários, absolvendo-se os recorrentes da instância e em consequência declarada extinta a execução.

23.<sup>a</sup> – Ser assim não entendido, se julgue procedente por provada a oposição deduzida, absolvendo-se os ora recorrentes do pedido e declarando-se em consequência extinta a execução.

24.<sup>a</sup> – Ou ainda se melhor entendido, baixem os autos a 1.<sup>a</sup> Instância para produção da prova oferecida e decisão quanto às demais questões suscitadas e não conhecidas.

Não foram apresentadas contra-alegações.

3. O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que os Recorrentes não atacaram directamente o despacho recorrido, que substancialmente se traduziu numa não admissão de uma oposição, antes alegando como se a oposição tivesse sido julgada improcedente.

Ouvidos sobre esta questão os Recorrentes vieram dizer que o douto despacho recorrido conheceu as questões que haviam sido suscitadas nos requerimentos que apresentaram na execução e que, sendo assim, não se pode reconduzir aquele despacho a um mero despacho de rejeição liminar de uma oposição previsto no art. 181º do CPCi.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4. Conforme decorre do que se deixou escrito a primeira questão que se impõe resolver e a de determinar a natureza do despacho recorrido; será que este deve ser visto como um despacho de rejeição liminar de uma oposição, como defende o lustre Magistrado do Ministério Público ou, pelo contrário, será que o mesmo consubstancia uma decisão que se debruça, e resolve, as questões que os Recorrentes, através dos falados requerimentos, suscitaram na execução?

Se recordarmos o anteriormente processado logo vemos que, após os Recorrentes apresentarem o primeiro dos requerimentos atrás referidos, o Sr. Juiz a quo os convidou a esclarecer qual era a sua intenção e o que pretendiam com a sua apresentação, nomeadamente, se queriam que o mesmo fosse considerado como uma dedução de oposição à execução que a CGD lhes movera.

Postos perante este convite os Recorrentes apresentaram um novo requerimento onde, no essencial, repetiram o que antes haviam dito, apenas acrescentando que a exequente se encontrava numa situação de ilegitimidade e que esta conduzia à extinção da execução.

Ou seja, os Recorrentes não esclareceram devidamente a dúvida suscitada pelo primeiro requerimento, visto não dizerem o que verdadeiramente pretendiam, o que levou o Sr. Juiz a quo a concluir que, perante o teor dos ditos requerimentos, o que estava nos propósitos dos Recorrentes era a sindicância da legalidade da execução e não a dedução de uma oposição e, nesse pressuposto, elaborou o despacho recorrido.

E a nosso ver o Sr. Juiz a quo fez melhor interpretação das pretensões dos Requerentes.

Com efeito, tendo o mesmo sido tão claro no convite que lhes fez e não tendo estes usado de igual clareza parece-nos acertado que, atento o seu conteúdo, se interprete aqueles requerimentos como uma sim-



ples sindicância da legalidade da execução a ser resolvida no próprio processo de execução.

Ou seja, não nos parece correcto poder afirmar-se que aqueles requerimentos evidenciem uma vontade de deduzir oposição, sendo certo que perante o convite que lhes foi feito os Requerentes tiveram oportunidade de manifestar, de forma clara e sem ambiguidades, essa vontade.

4.1. Por outro lado, e **à semelhança do que ocorreu com sobre ditos requerimentos, também aqui os Recorrentes são imprecisos ao formularem as suas verdadeiras pretensões**, porquanto, se no seu conjunto, as suas alegações e respectivas conclusões, parecem querer que este Tribunal se debruce sobre a decisão do Sr. Juiz a quo sobre as questões de fundo suscitadas naqueles requerimentos, certo é também que voltam a referir-se a uma eventual oposição.

Dai o douto parecer do Ex.<sup>mo</sup> Sr. Procurador-Geral-Adjunto.

Todavia, também aqui nos parece que **a melhor interpretação é a de considerar que o que se pretende neste recurso é, tão-somente, uma reanálise do mérito da decisão recorrida**, tanto mais que nele se não ataca o despacho recorrido na perspectiva de o mesmo constituir um despacho de não admissão de oposição.

Ou seja, se a intenção dos Recorrentes tivesse sido a propositura duma oposição, tê-lo-iam dito neste recurso e teriam atacado o despacho recorrido como este fosse um despacho de rejeição liminar.

Ora tal não aconteceu, o que manifesta de modo exuberante que não era essa a sua intenção e se não era essa a sua intenção não se tomará conhecimento das questões que são exclusivas do processo de oposição e de um despacho de rejeição, como sejam, por exemplo, as que se relacionam com a sua fundamentação.

Sendo assim, como é, resta concluir que a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público não é procedente – só o seria se o despacho em recurso pudesse ser visto como um despacho de não admissão de oposição – pelo que importa **prosseguir para analisarmos se as questões suscitadas nos ditos requerimentos foram bem resolvidas pelo Sr. Juiz a quo**.

5. No fundamental o que os Recorrentes questionam é a competência dos Tribunais Tributários para esta execução.

Ora, como é sabido, esta questão não é nova, havendo sobre ela numerosa e consolidada jurisprudência neste Supremo Tribunal.

Sendo assim, e sendo que inexistem razões que aconselham a que se proceda à sua revisão, iremos segui-la de perto, em obediência do que preceitua no art. 8.<sup>o</sup> do CC, para onde, de resto, se remete se se quiser obter uma fundamentação mais desenvolvida.

5. 1. Para além destas, e lateralmente, os Recorrentes voltam a reafirmar aquilo que já haviam dito em 1.<sup>a</sup> instância, nomeadamente no tocante à competência da R.F. da Covilhã para a execução em causa.

De facto, e a esse propósito, os Recorrentes voltam a manifestar uma inexplicável confusão acerca do local onde a execução foi proposta, e corre seus termos, e aquele onde se solicitou o cumprimento de uma deprecada, parecendo pretender que a execução corre termos numa Repartição de Finanças e que estas são incompetentes para cumprir deprecadas a pedido dos Tribunais.

Como também reafirmem que a lei que deve ser observada no processamento desta execução e a lei processual civil e não a lei processual tributária, visto que o que se pretende cobrar é a quantia objecto de contrato de natureza civil, um mútuo, e não qualquer contribuição ou tributo.

Porém, e dado que, como é manifestamente evidente, tais afirmações são tão desprovidas de fundamento e estão tão longe da realidade

de apenas se dirá que, ao contrário do que parecem supor os Recorrentes, a execução corre seus termos no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa e que o que foi deprecado à R.F. da Covilhã foi apenas a realização de uma diligência e que ambas estas duas entidades têm inteira competência para procederem às tarefas processuais que lhes foram solicitadas.

Por outro lado, correndo a execução nos Tribunais Tributários é inquestionável que, *prima facie*, a lei processual que se lhe aplica é a lei processual tributária e que a lei processual civil só terá aplicação subsidiária. – vd arts. 1.º e 2.º do CPT.

Estas conclusões são tão evidentes, e o que é evidente não necessita de demonstração, que se estranham as afirmações feitas a este propósito pelos Recorrentes.

Sendo assim, e sem necessidade de mais desenvolvida fundamentação, declara-se totalmente improcedente estes fundamentos do recurso.

### 5. 2. Vejamos agora a questão da inconstitucionalidade das leis que consentem que a cobrança das dívidas da exequente se processe nos Tribunais Tributários.

Sobre esta questão este Supremo Tribunal vem dizendo, uniforme e reiteradamente, que “não há colisão entre o art. 4.º, n.º 1, al. f) do ETAF, que exclui da jurisdição administrativa e fiscal questões de direito privado, ainda que qualquer das partes seja pessoa de direito público, e o art. 62.º, n.º 1, al. c) do mesmo diploma, que atribui competência aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância para as execuções por dívidas à CGD. Aquele preceito visa apenas o dirimir de conflitos, em sede declaratória, não abrangendo os processos executivos. O art. 214.º, n.º 3, da C Recorrente manteve inalterada a competência que aos Tribunais Fiscais era atribuída pelo art. 61.º, n.º 1 do DL 48.953, de 5/4/69, *ex vi* do art. 62.º, n.º 1 al. c) do ETAF, para a cobrança das execuções por dívidas à CGD. O DL 287/93, de 20/8, ao revogar o DL 48.953, de 5/4/69 e o DL 693/70, de 31/12, implicou que os Tribunais judiciais passassem a ser os competentes para a cobrança coerciva de dívidas de mútuo, mas o n.º 5 do seu art. 9.º acautelou que as execuções fiscais pendentes continuariam a regular-se, até final, pelas regras de competência de processo anteriormente vigentes.” – Acórdão de 12/10/94, Rec. n.º 17.530.

No mesmo sentido, entre vários outros, Acs. de 25/11/92, de 29/5/96 e 7/10/98, Recs. 14.424, 19.850 e 18.272.

Esta jurisprudência, que é uniforme, deve ser respeitada e, sendo assim, e também nesta parte, o recurso não merece provimento.

5. 3. Os Recorrentes pretendem também que o despacho recorrido é nulo porque se não debruçou sobre a questão da lei processual aplicável nesta execução.

Porém, e uma vez mais, os Recorrentes não atentarem devidamente no que se escreveu no despacho recorrido, porque se o tivessem feito não faziam uma tal afirmação. Na verdade, aí se diz que as dívidas à CGD corriam seus termos nos Tribunais Fiscais, “sendo o processo seguido o das execuções fiscais”, isto é, o CPT (ou, no passado, o CPC1).

É, pois, totalmente improcedente este fundamento do recurso.

O exposto mostra que é absolutamente infundado este recurso e que bem andou o Sr. Juiz *a quo* em decidir como decidiu.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Custas pelos Recorrentes, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. – *Costa Reis* (Relator) – *Brandão de Pinho* – *Vitor Meira* – *M. P. Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Falência do Executado. Destino do Produto da Venda de Bem Penhorado na Execução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O processo de recuperação de empresa e pré-falimentar, e não, como o de falência, uma liquidação do património do falido, uma execução universal.*
- 2 — *A partir do decreto-Lei n° 177/86, de 2 de Julho, a instauração do processo de falência obsta ao prosseguimento da execução fiscal, mesmo que nesta já haja penhora, devendo ser apreendido para a massa falida o produto da venda efectuada nessa execução.*
- 3 — *O artigo 1205°n° 2 do Código de Processo Civil, na parte em que subtraía da entrega ao administrador da falência os bens penhorados em execução fiscal, foi revogado pelo decreto-Lei n° 177/86.*
- 4 — *Embora só esteja declarada a inconstitucionalidade do artigo 300°do Código de Processo Tributário na parte em que afirma a impenhorabilidade total dos bens penhorados na execução, os mesmos fundamentos que conduziram a essa declaração levariam à inconstitucionalidade do segmento sobrevivente, se interpretado no sentido de obstar a que fosse apreendida para a massa falida parte dos bens do falido, para que por ela fosse pago um dos seus credores.*

Recurso 15 400. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Administrador da Falência de Luís Soares Pereira. Relator: Exm° Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre do despacho do Mm° Juiz do 3°Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que mandou colocar à ordem do 9°Juízo do Tribunal Cível da Comarca do Porto, aonde corria o processo de falência n° 6637/89, relativo à executada Luís Soares Pereira - Fábrica de Malhas Marão, a quantia proveniente da venda de bens penhorados na execução fiscal que contra ela fora instaurada naquele Tribunal Tributário e fora avocada pelo Tribunal Cível.

Formula as seguintes conclusões:

“O Processo Especial de Recuperação de Empresa e Protecção de Créditos é um processo pré-falimentar e não um processo de liquidação, tal como o define o Dec. Lei 177/86 de 2 de Julho.

O Processo Especial de Recuperação de Empresa e Protecção de Credores apenas suspende os termos dos processos de execução pendentes, podendo avocá-los mas não pode diminuir as suas garantias nem fazer uso dos bens penhorados ou dos correspondentes montantes arrecadados, a não ser nos termos do n° 1 do art° 300°do C.P.T.

Não havendo justificação legal ou outra, não poderá pôr-se à disposição do Tribunal do Processo Especial de Recuperação o montante arrecadado em venda no processo de Execução Fiscal sob pena de se

diminuïrem as garantias e de se prejudicar os interesses da Fazenda Pública, impossibilitando-a de satisfazer os seus créditos”.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Mmº Juiz a quo sustentou o seu despacho recorrido.

1.4. O Exmº. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal. porque o Ministério Público não foi notificado, no Tribunal recorrido. do despacho que admitiu o

recurso, o que constitui irregularidade que pode influir na decisão da causa, promove se anule o processado a partir da omissão.

1.5. Sobre a posição do Ministério Público só a Fazenda Pública se pronunciou, dizendo nada ter a opor.

1.6. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. O processo revela as seguintes ocorrências, relevantes para decidir as questões suscitadas:

#### A

Em 8 de Julho de 1985 foi instaurada, no 3ºJuízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, execução fiscal contra Luís Soares Pereira, por dívida de imposto de circulação - fls. 2.

#### B

Nessa execução foi penhorado e vendido um bem móvel, pelo preço de 121.000500, que o arrematante depositou - fls. 13 a 18.

#### C

A execução fiscal foi avocada pelo 9ºJuízo Cível da Comarca do Porto, aonde fora instaurado o processo nº 6637/89, no qual foi declarada falida Luís Soares Pereira - Fábrica de Malhas Marão - fls. 19 e 20.

#### D

O 9ºJuízo Cível da Comarca do Porto solicitou ao 3ºJuízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que fosse colocado à sua ordem o produto da venda - fls. 20.

#### E

O Mmº Juiz determinou que se cumprisse o solicitado - fls. 21.

#### F

A Fazenda Pública interpôs desse despacho o presente recurso - fls. 22 a 24.

#### G

Foi proferido despacho de admissão do recurso em 22 de Setembro de 1992 - fls. 25.

#### H

Esse despacho não foi notificado ao Ministério Público - fls. 25 e segts..

## I

Em 23 de Outubro de 1992 o Ministério Público teve vista dos autos e promoveu neles - fls. 28.

3.1. Como se vê, tem razão o Exm<sup>o</sup>. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal quando afirma que o despacho do Mm<sup>o</sup>. Juiz a quo que admitiu o recurso não foi notificado ao Agente do mesmo Ministério Público junto daquele Tribunal.

Porém, esse despacho foi proferido em 22 de Setembro de 1992, e em 23 de Outubro de 1992 o Ministério Público teve vista dos autos e promoveu neles. sem arguir a irregularidade consistente naquela falta de notificação.

Ora, a omissão em causa não consta do elenco das nulidades insanáveis em processo de execução fiscal (cfr. o artigo 251<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário - adiante, CPT), nem das nulidades do processo judicial (artigo 119<sup>o</sup> do mesmo compêndio normativo).

Estamos, pois, perante uma nulidade secundária, cujo regime se tem de procurar no Código de Processo Civil (doravante, CPC), aqui aplicável por força do artigo 2<sup>o</sup> alínea f). do CPT.

O artigo 205<sup>o</sup>n<sup>o</sup> 1 do CPC dispõe que o prazo para arguição da nulidade se conta "do dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum acto praticado no processo". Sem embargo de o Ministério Público não ser parte, no processo de execução fiscal, não parece recusável a aplicação da apontada norma, por identidade, senão maioria, de razão, já que o Ministério Público interveio no processo, promovendo nele, sem invocar a sua falta de citação. Deste modo, a nulidade, a existir, sanou-se, não podendo, agora, ser arguida.

Termos em que se desatende a arguição de nulidade consistente na falta de notificação ao Ministério Público do despacho que admitiu o recurso interposto pela Fazenda Pública.

3.2. Quanto ao fundo da questão debatida no recurso, afigura-se que a Fazenda Pública alicerça a sua divergência com o despacho recorrido num equívoco, que se traduz na errónea suposição de que aquele despacho mandou pôr à ordem do juiz do processo de recuperação de empresa o produto da venda dos bens penhorados na execução fiscal.

É que a Fazenda Pública não só se refere sempre, e só, nas alegações de recurso e suas conclusões, a uma acção especial de recuperação de empresa, como assenta a sua argumentação no carácter pré-falimentar deste processo, por oposição ao processo falimentar, esse, sim, de liquidação. Tratando-se de um processo que não é de liquidação, conclui a recorrente, não há na lei disposição que permita subtrair à execução fiscal o produto da venda nela efectuada.

Porém, como se vê da matéria de facto, a presente execução fiscal foi avocada pelo 9<sup>o</sup> Juízo Cível da Comarca do Porto, aonde fora instaurado o processo n<sup>o</sup> 6637/89, no qual foi declarado falido o executado.

Quer isto dizer que o que foi solicitado ao Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância, e deferido pelo despacho ora em crise, foi a colocação, à ordem de um processo de falência, do produto da venda realizada na execução fiscal de um bem nela antes penhorado.

Isto inutiliza o essencial da argumentação da Fazenda Pública.

A falência, diversamente da acção de recuperação de empresa, é um processo de liquidação do património do falido, uma execução universal, e não já um processo pré-falimentar.

Dai que seja regra a apreensão para a falência de todos os bens do falido, mesmo os que estejam penhorados em outros processos - cr. o artigo 1205<sup>o</sup> do CPC.

É certo que este artigo excepcionava os bens penhorados pelas execuções fiscais, em consonância, aliás, com o que dispunha o artigo 167º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), na redacção anterior ao decreto-Lei nº 177/86, de 2 de Julho.), segundo o qual a declaração de falência não impedia o prosseguimento da execução fiscal, se nesta houvesse bens penhorados.

A partir do decreto-Lei nº 177/86, de 2 de Julho, os processos de execução fiscal passaram a sustar-se, para ser apensados à falência (artigo 167º do CPCI, corpo e § 1º), mas os artigos 193º do CPCI e 1205º do CPC pareciam obstar a que os bens neles penhorados fossem entregues à massa.

Com a entrada em vigor do CPT manteve-se, no essencial, este regime, pois os seus artigos 264º e 300º não inovaram relativamente aos artigos 167º e 193º do CPCI, a que sucederam.

Daf que algumas doutrina e jurisprudência tenham procurado conciliar as duas disposições do CPT em desarmonia (artigos 264º e 300º) fazendo prevalecer a do primeiro, interpretando restritivamente o artigo 300º (que se não referiria ao tribunal da falência), por assim melhor se traduzir a intenção manifestada pelo legislador no preâmbulo do decreto-Lei nº 177/86. E, deste modo, havendo, na execução fiscal, bens penhorados, a execução era apensada à falência e os bens apreendidos para a massa falida. Esta interpretação implica, por outro lado, ter por revogada pelo decreto-lei 177/86 a restrição do artigo 1205º do CPC quanto aos bens penhorados pelas execuções fiscais.

Esta interpretação vii, de algum modo, reforçada a sua legitimidade pela declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, do nº 1 do artigo 300º do CPT. É certo que a declaração de inconstitucionalidade só abrange o segmento da norma que afirma a impenhorabilidade total dos bens penhorados na execução fiscal. Mas, tendo resultado a declaração de inconstitucionalidade da ofensa dos princípios da garantia do credor à satisfação do seu crédito e da proporcionalidade (cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional in Diário da República, I série, A, de 3 de Agosto de 1995), e sendo a falência uma execução universal de todo o património do falido em benefício de todos os seus credores, inconstitucional será, pelas mesmas razões, uma norma interpretada de modo a obstar a que

seja apreendida para a massa falida uma parte desses bens, para que por eles se pague um credor.

Em sùmula, entendemos que o artigo 1205º do CPC, na parte em que exclui da apreensão para a massa falida os bens penhorados em execuções fiscais, foi revogado pelo decreto-Lei nº 177/86, de 2 de Julho. E que o artigo 300º do Código de Processo Tributário, na redacção anterior à que lhe foi dada pelo decreto-Lei nº 132/93, de 24 de Abril, deve ser interpretado, em conjugação com o artigo 264º do mesmo diploma e com a intenção manifestada pelo legislador no preâmbulo do decreto-Lei nº 177/86, no sentido de não impedir a apreensão pelo tribunal de falência para a massa falida dos bens penhorados nas mesmas execuções.

Ora, é esta a interpretação que se revela, implícita, no despacho sob exame (cfr., aliás, o alongado e explicativo despacho de sustentação), que, por isso, nos não merece censura.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Rejeição liminar. Contrato-promessa com tradição de imóvel. Direito de retenção. Posse.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A rejeição liminar dos embargos de terceiro com fundamento em manifesta improcedência só deverá ser decretada quando esta for inequívoca ou evidente.*
- 2 — *Não se está perante uma situação dessas quando se está perante uma questão de solução complexa, que tem encontrado soluções diversas a nível da jurisprudência dos Tribunais Superiores e da doutrina.*
- 3 — *Está nesta situação o caso do promitente-comprador que obteve tradição do imóvel a que se reporta contrato-promessa e pretende defender a sua posição através de embargos de terceiro.*

Recurso n.º 16.208. Recorrente: M.ª Edite Freire S. da Costa Perdigão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MARIA EDITE FREIRE SANTOS DA COSTA PERDIGÃO, residente em Lisboa, deduziu embargos de terceiro contra a penhora de uma fracção autónoma de prédio, levada a cabo em execução fiscal.

A embargante alega que por contrato de 18-2-1976 celebrou um contrato-promessa relativo à fracção (artigo 2.º da petição inicial) e que, por força de uma cláusula do mesmo lhe foi dada a posse do mesmo em 1978 (art. 3.º da petição inicial).

Afirma ainda encontrar-se pago integralmente o preço mas não conseguiu outorgar a escritura de venda (art. 4.º da petição inicial), que desde princípios de 1978 exerce pública, pacificamente e com conhecimento de toda a gente a posse sobre a fracção penhorada, posse essa que se consubstancia em ter as chaves em seu poder, pagar as despesas de condomínio, pagar as contribuições e taxas camarárias e outorgar contrato de arrendamento na qualidade de senhoria (arts. 5.º e 6.º da petição inicial).

Refere ainda que a fracção se encontra inscrita na matriz em seu nome, por ter pago a sisa, desde há pelo menos 10 anos no momento em que apresentou a petição inicial (art. 10.º).

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal rejeitou os embargos por os considerar manifestamente improcedentes.

Inconformada, a embargante interpôs o presente recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que veio a declarar-se incompetente em razão da hierarquia para o seu conhecimento.

A embargante requereu a remessa do processo a este Supremo Tribunal Administrativo, juntando documentos em que refere ter pago uma quantia numa execução movida pelo Crédito Predial Português contra o promitente-vendedor, para obstar a que a fracção fosse vendida em hasta pública.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, referindo, em suma, que após o Decreto-Lei n.º 236/80, de 18 de Julho, os promitentes-compradores na situação da embargante, que obtiveram a tradição dos imóveis, têm direito de retenção sobre ela pelos créditos resultantes do incumprimento, tendo uma posse sobre ela não formal, mas causal que é conferida pela tradição e pelo direito de retenção.

Cita-se, em abono desta posição, MENESES CORDEIRO, em *O Novo Regime do Contrato Promessa*, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 306, páginas 27 e seguintes, acórdãos do Supremo Tribunal de justiça que referem ter o promitente-comprador, nessa situação, uma posse legítima (1) e VAZ SERRA, em *Revista de Legislação e jurisprudência*, ano 115, página 209, que refere que o mesmo pode usar acções possessórias.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão a apreciar no recurso é a de saber se se justifica o indeferimento liminar da petição de embargos de terceiro, com o fundamento de o promitente-comprador que obteve a tradição de imóvel a que se refere o contrato-promessa de compra e venda, não poder deduzir embargos de terceiro contra a penhora daquele bem em processo de execução fiscal.

Esta questão tem sido frequentemente apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo unânime a jurisprudência no sentido de que, em tal situação, não se justifica a rejeição liminar dos embargos. (2)

Esta é uma jurisprudência de manter, no caso em apreço.

3 - O contrato-promessa, por si só, não confere qualquer direito sobre a coisa, sendo certo que a tradição, que confere poder de facto sobre o imóvel, pode nem estar prevista no contrato-promessa respectivo.

No caso dos autos, a embargante afirma que a fracção foi transferida, por força da clausula 9.ª do contrato (art. 3.º da petição inicial), afirmação esta em que está implícito que foi o promitente-vendedor quem efectuou a tradição para ela.

Nesta situação, sendo promitente-comprador da fracção e tendo obtido a tradição da coisa a que se refere o contrato, aquele passou a gozar de um direito de retenção, que lhe é conferido pela alínea f) do n.º 1 do artigo 755.º do Código Civil.

Na titularidade deste direito, o promitente-comprador, tem, até à entrega da coisa, os mesmos direitos e obrigações que o credor pignoratício - n.º 3 do artigo 759.º do Código Civil.

Por isso, por força do disposto na alínea a) do artigo 670.º do mesmo diploma, o titular do direito de retenção goza do direito ao uso das

(1) Acórdãos publicados no publicado no *Boletim do Ministério da justiça* 342, página 347, n.º 351, página 332 e n.º 354, página 549.

(2) Neste sentido podem ver-se, entre outros os seguintes acórdãos:  
 - de 5-4-95, proferido no recurso n.º 16263, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 987;  
 - de 6-7-94, proferido no recurso n.º 18175, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 2108;  
 - de 12-10-94, proferido no recurso n.º 16571; publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-97, página 2263;  
 - de 11-10-95, proferido no recurso n.º 18855, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-97, página 2225;  
 - de 21-5-97, proferido no recurso n.º 18854;  
 - de 6-5-98, proferido no recurso n.º 18856.



acções destinadas à defesa da posse, ainda que seja contra o próprio dono.

Assim, poderá dever concluir-se que, independentemente da caracterização ou não do seu poder sobre a coisa como uma verdadeira posse, a embargante possa usar das acções para defesa da posse.

E, não se fazendo qualquer restrição legal em relação a qualquer tipo de acção para defesa da posse, poderá dever concluir-se pela admissibilidade do uso dos embargos de terceiro que são um dos tipos de acções destinadas à defesa da posse.

4 - Por outro lado, é discutível se se pode falar, nesta situação, em falta de verdadeira posse jurídica.

Desde logo, poderá entender-se inadequado sustentar que a lei pode permitir a alguém defender a posse quando a não tem.

Por outro lado, os termos utilizados pela lei, no caso do credor pig-noraticio, são expressivamente diferentes dos casos consagrados na lei em que é permitido a meros detentores, como tal expressamente considerados, usar dos meios facultados ao possuidor, pelo que parece não se poder tratar indistintamente estas diferentes situações.

Com efeito, nos casos em que existe uma mera detenção e em que se permite o uso de acções possessórias, a Lei não fala em defesa da posse mas antes em possibilidade de "usar (...) dos meios facultados ao possuidor" - é assim nos artigos 1037º, n.º 2 (locador), 1125º, n.º 2 (parceiro pensador), 1133º, n.º 2 (comodatário) e 1182º, n.º 2 (depositário) - expressão esta de que não se pode depreender, mesmo implicitamente, a existência de posse jurídica.

No caso do artigo 670º, n.º 1, pelo contrário, não se usa uma expressão idêntica, o que, perante o cuidado patenteado na utilização de uma terminologia uniforme para os referidos casos de mera detenção, poderá interpretar-se como aludindo a uma realidade jurídica distinta.

Por isso, poderá ser de concluir que o teor dos textos legais aponta no sentido de no caso do penhor, ao contrário daqueles casos em que há mera detenção com direito de uso dos meios facultados ao possuidor, haver verdadeira posse e possibilidade de a defender.

Poderá esta posse ser uma posse especial diferente da regulada, por forma geral nos artigos 1251º e seguintes do Código Civil.

Porém, em face da constatação do reconhecimento legal implícito de uma situação de posse no caso em apreço, o que poderá haver a fazer será ter de reelaborar o conceito de posse por forma a abranger estas situações.

Com efeito, é hoje um dado adquirido da ciência jurídica, que, em boa metodologia, é a partir das soluções concretas consagradas na lei que se devem elaborar os conceitos jurídicos e não, numa actuação de cariz conceptualista, restringir as soluções legais à luz de conceitos previamente elaborados.

Essa posse, reconhecida no artigo 670º, n.º 1, será decerto uma posse especial, já que lhe é indiferente o elemento subjectivo típico da posse regulada nos artigos 1251º e seguintes.

E, por essa falta, poderá não ter os efeitos da posse aí regulada que dependem desse elemento, nomeadamente a possibilidade de conduzir à aquisição do direito por usucapião.

Porém, essa impossibilidade de equiparação total entre os dois tipos de posse, não poderá não ser obstáculo a que, no que concerne à possibilidade de uso de acções possessórias e consequente protecção da possibilidade de uso e fruição que dela deriva, a posse referida naquele artigo 670º, n.º 1, seja tratada em absoluta paridade com a posse regulada nos artigos 1251º e seguintes.

Poderá tratar-se, ao fim e ao cabo, de uma opção de política legislativa que ao intérprete caberá acatar, conferir ou não a determinadas situações da vida uma maior ou menor protecção jurídica.

Poderá ser, assim, de entender que o legislador tenha considerado a situação do promitente-comprador de imóvel ou fracção que obteve a tradição do bem a que o contrato se refere merece uma protecção idêntica à do verdadeiro possuidor, no que concerne à reacção contra actos que a afectem.

Aliás, uma defesa com esta amplitude, poderá impor-se por ser a única forma de poder assegurar ao promitente-comprador, no caso de incumprimento, a possibilidade de exercer o direito conferido por lei de optar entre a indemnização ou a execução específica - artigo 442.º, n.º 2, do Código Civil, na redacção do Decreto-Lei n.º 236/80, de 18 de Julho e n.º 3 do mesmo artigo na redacção do Decreto-Lei n.º 379/86, de 11 de Novembro.

Com efeito, se não existir esta possibilidade de reagir contra um acto de penhora e, por via desta reacção, contra a venda a que o desenvolvimento do processo de execução naturalmente deve conduzir, poderá ser impossível ao promitente-comprador optar por um dos termos daquela alternativa. Isto é, o promitente-comprador naquela situação poderá ficar impossibilitado de exercer o seu direito de opção entre as duas possibilidades referidas, consequência esta que contraria o designio legislativo de dar àquele protecção privilegiada.

Sem dúvida que, com a consagração de tal direito de embargar ao promitente-comprador com tradição podem ficar prejudicados os interesses dos restantes credores do promitente-vendedor.

Mas, por um lado, estar-se-á, também aqui, perante uma opção de política legislativa, sacrificando os interesses de uns ao de outros, como infelizmente tem de suceder sempre que há interesses em conflito, sendo certo que o sentido de tal opção foi o de, naquela conflito, fazer prevalecer os direitos do promitente-comprador, como, aliás, expressa e pormenorizadamente se explica no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 379/86, de 11 de Novembro, ao anunciar-se a manutenção do regime introduzido pelo Decreto-Lei n.º 236/80, no que concerne à atribuição do direito de retenção.

Na verdade, escreve-se no ponto 4 desse Preâmbulo, relativamente ao conflito entre o titular do direito de retenção e o credor hipotecário, que se considera o mais preocupante: *"Neste conflito de interesses, afigura-se razoável atribuir prioridade à tutela dos particulares. Vem na lógica da defesa do consumidor, Não se desconheçam ou esqueçam a protecção devida aos legítimos direitos das instituições de crédito e o estímulo que merecem como elementos de enorme importância na dinamização da actividade económico-financeira. Porém, no caso, estas instituições, como profissionais, podem precaver-se, por exemplo, através de critérios ponderados de selectividade do crédito, mais facilmente do que o comum dos particulares a respeito das deficiências e da solvência das empresas construtoras"*.

Assim, esta prevalência dos interesses dos particulares promitentes-compradores e o sacrifício dos interesses dos demais credores poderá constituir uma opção legislativa deliberada.

Por outro lado, a explicação para a aparente incongruência entre existência desta posse e a inadequação do contrato-promessa para a transmitir, poderá residir no facto de o denominado contrato-promes-

sa com tradição envolver dois contratos, que até podem nem ser celebrados simultaneamente.

"*Além do contrato-promessa propriamente dito, há aí outro contrato pelo qual o promitente-vendedor concede à outra parte um direito de fruição e uso, atendendo a que aquele se destina a preparar um contrato de compra e venda*" - VAZ SERRA, "Revista de legislação e jurisprudência", ano 115º, página 209.

Este outro contrato, será um "contrato inominado do qual deriva um direito obrigacional ao uso e fruição da coisa"- obra e local citados -, que confere um poder de facto sobre a coisa equiparado por lei, pelo menos quanto à possibilidade de defesa, à verdadeira posse (3)

É neste sentido de considerar que o promitente-comprador goza de posse, para efeitos de uso de acções possessórias, que o Supremo Tribunal de justiça tem vindo a sustentar que, o promitente-comprador que obteve a tradição da coisa goza de uma "posse legítima:" e não meramente precária (4)

É coerentemente com tal posição, que o Supremo Tribunal de justiça tem já reconhecido a possibilidade de o promitente-comprador deduzir embargos de terceiro contra a penhora do imóvel ou fracção que a que se refere o contrato-promessa. (5)

Também expressamente no sentido desta possibilidade se pronuncia CALVÃO DA SILVA em *Sinal e execução específica do contrato promessa*, Coimbra 1993, página 121 (6)

5 - O que fica referido basta para se constatar que a questão de saber se os embargos, na situação invocada na petição inicial, podem ou não proceder, é uma questão complexa, que não tem encontrado solução consensual na doutrina e na jurisprudência.

Assim, não pode considerar-se manifesta a improcedência do embargo, já que ela depende da existência de uma questão de solução inequívoca ou evidente. A questão em apreço, pela dificuldade de resolução que lhe é inerente, é seguramente uma daquelas que justifica que seja feita a mais profunda apreciação que a instrução do processo pode proporcionar.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja de rejeição dos embargos por manifesta improcedência.

Sem custas.

Lisboa, 9 Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

(2) Neste sentido podem ver-se, entre outros os seguintes acórdãos:

(3) Esta posição é adoptada no douto acórdão do Supremo Tribunal de justiça de 12-6-91, proferido no recurso n.º 80757, que se supõe não ter sido publicado.

(4) Além do aresto atrás citado, os acórdãos de 18-11-82 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 321, página 387), de 4-12-84 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 342, página 347), de 25-2-86 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 354, página 549) e de 7-3-91 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 405, página 456).

(5) Expressamente neste sentido, além do citado acórdão proferido no recurso n.º 80757 (em que se escreve que "ao beneficiário da promessa, titular dum tal direito, tem de reconhecer-se a faculdade de recorrer às acções possessórias, entre as quais se incluem os embargos de terceiro"), o de 5-11-92 (em cujas conclusões, insertas no texto do acórdão se escreve: "O direito de retenção do promitente-comprador que exerce poder de facto sobre a coisa confere ao mesmo, independentemente desse poder ser qualificado de posse ou simples detenção - qualificação a depender do circunstancialismo que envolve a entrega da coisa -, o direito de usar dos meios possessórios, nomeadamente, de embargos de terceiro").

(6) Esta obra está também publicada em *Estudos em homenagem ao Prof Doutor Ferrer Correia*, II volume, constando a posição referida de página 402.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Revogação do acto impugnado.  
Desistência do impugnante.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se, na pendência de impugnação judicial de acto tributário, a Administração revoga esse acto, a impugnação deixa de poder prosseguir, por perda do seu objecto.*
- 2 — *Nesta circunstância, se o impugnante vier ao processo noticiar e demonstrar a revogação do acto, e lavrar termo de desistência, não há que homologar esse termo, mas que declarar a extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide, pois que esta causa de extinção opera antes da desistência.*

Recurso n.º 17.501. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Auto-Sueco (Coimbra), Lda; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou válida a desistência da impugnante, absolvendo do pedido a Fazenda Pública, no processo de impugnação judicial da liquidação de contribuição industrial relativa aos exercícios dos anos de 1985, 1986 e 1987, deduzida por AUTO SUECO - (COIMBRA), LDA, com sede em Coimbra.

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

Por ter logrado obter, administrativamente, a anulação dos actos administrativos que pretendia ver anulados através desta impugnação, já na pendência deste processo, a impugnante “Auto-Sueco, Lda” veio, através do requerimento de fls. 545, informar de tal facto o tribunal e requerer, ao Sr. Juiz *a quo* que, “por se verificar a inutilidade superveniente da presente lide”, “se dignasse considerar a presente desistência da instância e do pedido, que aqui se requer...”, bem assim que “se dignasse mandar considerar, para efeitos de custas, que a presente desistência se deve à inutilidade superveniente da lide, para efeitos do deferimento da sua aludida pretensão, no referido recurso hierárquico”;

2ª

No seu parecer de fls. 549 v., o ora recorrente requereu a extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide, por terem sido revogados, na pendência da causa, os actos que, através desta, se pretendiam ver anulados, sem custas, em virtude de tal impossibilidade não ser imputável à impugnante (art.ºs 287º, alínea e) e 447º n.º 1, ambos do CPC, aplicável supletivamente);

3ª

Todavia, o Sr. Juiz recorrido, em vez de deferir tal requerimento do recorrente, logo a seguir, prosseguiu com o processo até ser obtido o

termo de desistência de fls. 550, termo este que só foi lavrado em virtude de ter sido ordenado, no proc. de impugnação nº 5/91 (cf. doc. junto) - que teve por objecto o mesmo imposto liquidado à impugnante, relativamente ao exercício de 1984, enquanto o objecto desta impugnação se refere aos exercícios de 1885 a 1987 - em situação análoga, pelo que um sócio gerente da impugnante, quando se apresentou na secretaria deste tribunal, para ser lavrado, naquele processo, o ordenado termo de desistência, foi solicitado a lavrar idêntico termo, neste processo, desse modo sendo induzido em erro, na óptica do recorrente;

4ª

Lavrado o termo de desistência, o Sr. Juiz *a quo* "homologou por sentença" aquela desistência, "assim absolvendo a Fazenda Pública do pedido contra ela formulado", com "custas a cargo da desistente", sendo "a taxa de justiça reduzida a 5/6", sem se ter pronunciado, como devia, acerca da questão suscitada no parecer aludido na conclusão 2ª destas alegações;

5ª

No entanto, conforme é entendido, pacificamente, pela jurisprudência, revogados pela Administração, na pendência de um processo de recurso contencioso ou de impugnação, os actos administrativos impugnados, fica extinta, desde logo, a instância, por impossibilidade superveniente da lide, sem pagamento de custas, nos termos dos art.ºs 287º, al. e) e 447º, nº 1, do CPC;

6ª

Na verdade, o conhecimento dessa impossibilidade superveniente da lide precede, inequivocamente, o conhecimento de todas as outras questões e obsta ao prosseguimento da causa;

7ª

Dai que fosse vedado, ao Sr. Juiz *a quo*, prosseguir com o processo até ser obtido o aludido termo de desistência, mediante indução em erro da impugnante, sendo certo, por outro lado, que o termo "desistência", utilizado pela impugnante, no seu requerimento de fls. 145, não tem o mesmo sentido - técnico jurídico - do termo desistência, adoptado na alínea e) do art.º 287º e no art.º 300º do CPC, visto que a impugnante, em boa verdade, apenas pretendeu informar o tribunal de que os actos impugnados em causa já tinham sido revogados, razão pela qual se desinteressava do prosseguimento do processo, que, aliás, na sua óptica, deveria findar, sem pagamento de custas, através da extinção da instância, "por inutilidade superveniente da lide";

8ª

Violados foram, pois, por erro de interpretação, os comandos dos citados art.ºs 287º, al. e) 447º, nº 1, com manifesto prejuízo da impugnante;

9ª

A falta de pronúncia sobre a questão suscitada no aludido parecer do ora recorrente integra uma das causas de nulidade da sentença, previstas no art.º 144º do CPT, que agora se argui;

Pelo que deve ser revogada decidindo-se em conformidade”.

1.2. Não foram produzidas contra-alegações.

1.3. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A fls. 545 e 546 do processo a impugnante afirmou desistir da instância e do pedido neste processo de impugnação de actos de liquidação, por a Administração Fiscal ter dado provimento ao recurso hierárquico que interpusera, relativo às mesmas liquidações, provimento esse que implicara o desaparecimentos delas, e pedindo que se tivesse em consideração que a sua desistência se devia à inutilidade superveniente da lide pelo deferimento da sua pretensão pela Administração.

A fls. 549 verso o Ministério Público ora recorrente promoveu se declarasse extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, já que haviam sido revogados os actos impugnados.

A fls. 550 a impugnante lavrou termo de desistência do pedido.

A sentença recorrida homologou o termo de desistência lavrado pela impugnante, condenando-a nas custas do processo, sem aludir à revogação dos actos de liquidação pela Administração Fiscal e sem se pronunciar sobre a promoção do Ministério Público.

3. O recorrente pretende que a sentença recorrida é nula, por se não ter pronunciado sobre a causa de extinção da lide por si invocada - a revogação, pela Administração, dos actos de liquidação impugnados.

Na verdade, quando o Mm<sup>o</sup>. Juiz proferiu a sentença homologatória da desistência do pedido formalizada nos autos pela impugnante, já estava noticiado, no processo, a insubsistência dos actos de liquidação em crise, por decisão da Administração Fiscal.

A própria impugnante viera, antes, assinalar que ocorria a inutilidade superveniente da lide, pelo deferimento do recurso hierárquico que interpusera, e, embora afirmasse desistir da instância e do pedido, clarificava que tal desistência se devia àquela inutilidade, requerendo expressamente que isso se tivesse em atenção para efeitos de custas.

Também o Ministério Público, no visto que lhe foi dado antes da sentença, afirmou o seu entendimento de que a instância estava extinta por impossibilidade superveniente, e que a impugnante não devia suportar custas.

Quer isto dizer que estava posta no processo a questão da extinção da instância, por uma de duas vias: ou porque os actos de liquidação haviam desaparecido, tornando impossível a lide, ou porque a impugnante apresentara termo de desistência.

Todavia, o Mm<sup>o</sup>. Juiz não se pronunciou sobre a segunda das apontadas causas de extinção da lide - revogação dos actos de liquidação impugnados -, limitando-se a homologar a desistência.

Ora, a verdade é que, aquando da sentença homologatória em apreço, já não era possível o prosseguimento da lide, posto que o seu objecto, a anulação dos actos de liquidação impugnados, se tornara impossível, perante o desaparecimento, pela via administrativa, de tais actos, sendo certo que se não pode anular um acto administrativo insubsistente. O mesmo se aplica à desistência da impugnante: perdido o objecto da impugnação, que eram os actos de liquidação impugnados, não pode, mais, falar-se de desistência válida, porque a acção impugnatória não podia já prosseguir, por causa diversa da desistência.

Deste modo, impunha-se ao Juiz que apreciasse a questão que lhe fora colocada, quer pela impugnante (ainda que em termos não muito hábeis, há que reconhecer), quer pelo Ministério Público.

Importa, pois, anular a sentença homologatória recorrida, por nulidade consistente em omissão de pronúncia.

Porém, não há que devolver o processo ao Tribunal a *quo*, para que seja proferida nova decisão, em que se pronuncie sobre a questão que não apreciou, uma vez que tal questão, consubstanciando uma causa de extinção da instância, pode e deve ser conhecida pelo Tribunal *ad quem*.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando a decisão recorrida, por omissão de pronúncia, e em julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho 1999. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Ernani Figueiredo*.

### Acórdão de 9 de Junho de 1999.

Recurso n.º 19.853. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.;  
Recorrido: Ministro das Finanças; Relator: Ex.m.º Cons.º Dr. Costa Reis.

1. A Caixa Geral de Depósitos interpôs neste Supremo Tribunal o presente recurso contencioso contra o acto de indeferimento tácito do Sr. Ministro das Finanças que lhe negou o pedido de reembolso do imposto de selo que, no montante de 18.595.029\$00, indevidamente entregou.

**Tal recurso foi rejeitado com fundamento na sua manifesta ilegalidade**, por se ter considerado que aquele pedido de reembolso só poderia obter deferimento se se demonstrasse a ilegalidade da liquidação do respectivo imposto e de que essa demonstração só se poderia fazer através do processo de impugnação judicial a deduzir no Tribunal Tributário de 1.ª Instância - vd. fls. 44 a 48.

Inconformada com essa douta decisão a Recorrente recorreu para o Pleno da Secção pedindo a sua revogação, recurso que foi admitido.

**Posteriormente a essa admissão**, mas antes de o recurso ser julgado, a Recorrente apresentou o requerimento de fls. 81 a 89 dando conta que **o mencionado pedido** de reembolso formulado ao Sr. Ministro das Finanças fora, entretanto, **objecto de acto de indeferimento expresso**, razão pela qual se devia considerar “por um lado, válido, legítimo e legal o meio de reacção administrativa e o subsequente recurso contencioso desencadeados, como também válida, legítima e legal a decisão de indeferimento expresso entretanto proferida, bem como **a presente ampliação do objecto do presente recurso**”, para o que citou o disposto no n.º 1 do art. 51º da LPTA.

Notificada a Entidade Recorrida para que esta, se o quisesse, pudessem emitir pronúncia sobre aquele requerimento, a mesma nada veio dizer.

Ouvido o Ilustre Magistrado do Ministério Público este foi de parecer que, face à requerida substituição do objecto do recurso, se devia julgar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por essa competência estar radicada no Tribunal Central Administrativo.

**O Pleno desta Secção**, pelo douto Acórdão de fls. 120 e 121, entendeu que o conhecimento da questão que aquele requerimento coloca-

va importava, necessariamente, um novo julgamento da matéria de facto, e que, não lhe sendo este consentido por lei, determinou que os autos baixassem de novo à Secção para que esta se pronunciasse sobre o mencionado requerimento e agisse em conformidade com a decisão que sobre ele viesse a tomar.

Recebidos os autos cumpre, em primeiro lugar, conhecer da questão prévia suscitada pelo Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto, qual seja a de saber se este Tribunal é competente para conhecer do objecto do recurso em face da sua nova formulação para que, depois, se o for, se avance para o conhecimento do seu mérito.

2. Nos termos do art. 51.º da LPTA “quando seja proferido acto expresso na pendência de recurso de indeferimento tácito, pode o Recorrente pedir a ampliação ou substituição do respectivo objecto, com a faculdade de invocação de novos fundamentos....”.

A modificação do objecto do recurso determina, assim, que o objecto que anteriormente se pretendia alterar deixou de ter relevância e que de futuro tudo se passará como se mesmo não tivesse existido.

Daf que se imponha uma reapreciação da competência do Tribunal para julgamento do recurso, em função deste novo objecto, o que significa apreciar se este Supremo Tribunal pode julgar este recurso.

2. 1. Se bem observarmos os termos do requerimento de fls. 81 a 89 constatamos que neste momento, e em função da modificação aí concretizada, o que está em debate neste recurso é a legalidade do despacho proferido em 11 de Agosto de 1997, por subdelegação, pelo Sr. Director Geral das Contribuições e Impostos, que indeferiu o pedido de reembolso do imposto de selo que a Recorrente havia feito ao Sr. Ministro das Finanças.

O acto de indeferimento tácito deste membro do Governo, que constituía o primitivo objecto recurso, deixou, assim, de ter qualquer relevância, visto que o que agora importa decidir é, unicamente, a legalidade do identificado acto, pelo que se impõe proceder de acordo com as normas, substantivas e processuais, que se aplicam ao novo objecto do recurso.

**O despacho recorrido consubstancia um acto administrativo respeitante a questão fiscal.**

Assim, e sendo a competência dos Tribunais Administrativos de conhecimento oficioso - art. 3.º da LPTA - e sendo que as normas que não de resolver esta questão são as que vigoravam no momento da propositura deste recurso impõe que se pergunte: Será que a competência para o seu conhecimento se concentra no Tribunal Central Administrativo, como defende o Ilustre Magistrado do Ministério Público?

Vejamos.

Nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 32.º e da al. b) do n.º 1 do art. 41.º, ambos do ETAF - nas redacções que estes tinham à data da propositura deste recurso (15/9/95) - competia ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância, hoje Tribunal Central Administrativo, conhecer dos recursos dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais.

O acto administrativo que aqui é sindicado é, incontestavelmente, um acto administrativo respeitante a questão fiscal.

Se assim é, como bem defende o Ilustre Magistrado do Ministério Público, o Tribunal competente para conhecer deste recurso é o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar este Supremo



Tribunal incompetente, em razão do autor do acto, para conhecer deste recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 10.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais. Esgotamento dos meios gratuitos. Vício por ausência de fundamentação. Notificação. Irregularidade desta. Dispositivo do art. 22º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A invocação do vício de ausência de fundamentação legalmente exigida não impede que se promova, com tal fundamento, a segunda avaliação prevista no art. 279º do CCPIA, pelo que o não uso do meio obstaculiza a proposição da impugnação judicial, nos termos do art. 155º/6 do CPT.*
- 2 — *A irregularidade da notificação do acto em matéria tributária não afecta a validade deste, simplesmente, o toma ineficaz externamente.*
- 3 — *O dispositivo legal referido no art. 22º do CPT é aplicável em situações de abertura da via gratuita.*

Recurso n.º 22.479. Recorrente: Nara-Projectos, Construção e Turismo, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Emâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do Tribunal Tributário de 2ª instância que lhe negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª instância que havia julgado verificada a excepção dilatória de inidoneidade do meio processual e absolvido o Estado da instância na impugnação deduzida por Nara -Projectos, Construção e turismo contra o acto de fixação do valor patrimonial decorrente da avaliação de um lote de terreno sito na Av. Columbano Bordalo Pinheiro, em Lisboa, atributivo do valor de 297 616 620\$00, veio a lte recorrer, concluindo a sustentar que:

-a exigência do art. 155º/6 do CPT relativa à excussão dos meios gratuitos para a admissão da impugnação reporta-se exclusivamente, à matéria reservada às comissões de avaliação, seja, à determinação do valor a avaliar, que não ao juízo da eventual ilegalidade da 1ª avaliação, sendo que isso determina o esgotamento dos meios gratuitos a dispôr do contribuinte em matéria de estricteza legalidade, restando a

este o recurso à via contenciosa para obter a declaração de invalidade do acto de fixação do valor que resulta daquela avaliação;

- e para impugnar estava a Rte em tempo, pois que o prazo para tal é o de 90 dias e não o de 8 dias constante do § único do art. 97º do CIMSISD, revogado pelo DL 154/91, de 23.4;

- a omissão de notificação com o conteúdo imposto pela lei, nomeadamente dos arts. 63º e ss do CPT, *maxime*, do art. 64º, vicia o acto de fixação do valor, que, assim, surge nulo, ou, pelo menos anulável;

- ainda que se admita a suficiência da notificação remetida à Rte para os efeitos legais, porque da referida notificação não constavam, como deveriam nos termos do art. 64º/2 do CPT, os fundamentos da fixação do valor, é nulo, ou, pelo menos, anulável, o acto impugnável;

- aquelas omissões violam o disposto no art. 268º/3 da CR, onde se estabelece que os actos da administração que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos estão sujeitos a notificação dos interessados.

Teriam sido violados os arts. 64º/1 e 2 e 155º/6 do CPT, os arts. 124º/133º e 135º do CPA e 268º/3 da CR.

Contra-alegou a Representante da F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> a sustentar o bem fundado do acordão recorrido.

A Exm.<sup>a</sup> Magistrada do M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> é de parecer que o recurso não merece provimento por o acordão recorrido ter decidido de acordo com a jurisprudência do STA.

Cumprе apreciar.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

A situação em apreço prende-se com uma primeira avaliação fiscal de um lote de terreno, ao qual é atribuído o valor patrimonial de 297 616 620\$00, notificada em 11.5.92, em relação à qual o contribuinte não fez uso do procedimento facultado pelo art. 279º do CCPHA, mantido em vigor nos termos dos arts. 6º e 8º/1 e 2 do DL 442/88, de 30.11. enquanto não entrar em vigor o Código das Avaliações, e art. 96º do CIMSISD.

Decorre do novo regime do CPT, nomeadamente dos arts. 23º/d) e 155º/6, que a impugnação judicial dos actos de fixação dos valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações, (revogado que foi por este último preceito e art. 11º do DL 154/91, de 23.4, o art. 284º/§ único do CCPHA e art. 97º do CIMSISD), pelo que a não abertura da via graciosa (requerimento de uma segunda avaliação) para reagir contra a determinação do valor patrimonial, prevista no referido art. 279º e art. 96º do CIMSISD, impede a abertura da via contenciosa prevista nos n.ºs 1 e 2 do art. 155º do CPT.

Preclusão do direito de agir que envolve, contrariamente ao que sustenta a Rte, toda a invocação de vícios imputáveis ao acto da respectiva comissão de avaliação e afectando a decisão conclusiva desse acto, seja todos os que podem constituir fundamento da impugnação, nos termos do art. 120º do CPT, - *qualquer ilegalidade, designadamente, errónea qualificação e quantificação dos valores patrimoniais incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de outras formalidades legais.*

No art. 155º/2, quando a lei refere a *preterição de formalidade legal*, não deixa de incluir nesta como *motivo de ilegalidade* a dita falta ou insuficiência de fundamentação, outrossim invocáveis na impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais.

Nenhuma limitação legal existe ao conhecimento de qualquer tipo daqueles vícios pela comissão que procede à 2ª avaliação, a qual aprecia um *recurso administrativo*, fundado na intenção da lei de assegurar ao contribuinte a garantia do *duplo grau* (1).

E, vai reapreciar a questão da avaliação e decida-la de novo (*reexame*), com toda a amplitude, deliberando segundo os seus critérios e modo de fundamentar, assim podendo prevenir o vício de forma que a Rte imputasse ao acto recorrido.

Assim se cumprindo a intencionalidade que preside à atribuição do duplo grau de apreciação administrativa e da reserva da impugnação judicial aos casos em que exauridos se encontrem os meios gratuitos previstos no processo de avaliações.

Não tendo procedido de acordo com o que vai exposto, a Rte não podia manifestamente obter sucesso na impugnação apresentada, pelo que esta foi correctamente rejeitada.

A questão não se prende com o prazo de caducidade do direito de agir, mas com a exaustão dos meios gratuitos disponíveis que constituem precedente administrativo necessário para abrir a via contenciosa, pelo que a alusão àquele, contida nas conclusões do recurso, não releva para a causa.

Dentro ou fora de prazo não importa a um procedimento em relação ao qual não foi cumprida aquela condição da sua recorribilidade.

A questão da omissão ou irregularidade do acto de notificação, na postura em que a Rte a colocou, de constituir vício determinante da invalidade do acto impugnado, não poderá, também, surtir efeito na causa pelas razões antecedentes : a impugnação não é admissível por mor da falta de exaustão dos meios gratuitos e esse motivo de rejeição prejudica o conhecimento dos vícios de que o acto impugnado enferme, nomeadamente, dos oriundos do acto de notificação que dele foi complemento.

Já não seria assim se fosse considerado o ponto na perspectiva, aliás suportada pela jurisprudência quando analisa a garantia dos administrados à notificação dos actos administrativos e, entre eles, dos actos praticados em matéria tributária. à luz dos arts. 268º/3 da CR e art. 19º/b do CPT, (2) de ver a comunicação do acto como elemento, não da validade ou perfeição deste, mas, antes, como determinante da sua eficácia externa, a interessar todo o domínio da obrigatoriedade do acto notificado, na qual se incluiria, sem dúvida, a eclosão da oportunidade de promoção da 2ª avaliação e início da contagem do respectivo prazo.

Mas, num campo assim, a pretensão da Rte também não lograria ganho perante a prova da notificação do valor fixado (item 4 do probatório) e o não uso do dispositivo legal do art. 22º do CPT, aplicável na circunstância de notificação insuficiente e que abrange, inequivocamente, situações, de abertura da via gratuita.

Por tudo, não ocorreu na decisão recorrida qualquer violação da lei ou da Constituição, cumprindo confirmá-la.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

(1) Cf. Freitas do Amaral, em *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, I, p. 128, que nomina o recurso de hierárquico impróprio.

(2) Cf. Acs. do STA, de 6.7.88, rec. 5605. de 19.2.97, em Ap.DR, II, p.582 e notas ao de 14.4.94, em AD 400/p. 391.

## Aórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Fundamentos legais. Incompetência material do tribunal e falta de citação. Constitucionalidade do art. 268º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os fundamentos legais de oposição à execução fiscal são efectiva, única e exclusivamente os taxativamente indicados nas várias alíneas do n.º 1 do art. 268º do CPT.*
- II — *A incompetência material do tribunal e a falta de citação do executado não integram qualquer desses fundamentos, designadamente o previsto na alínea h).*
- III — *A arguida incompetência material do tribunal, como questão prévia que inequivocamente é, a proceder, determina antes a incompetência absoluta do tribunal.*
- IV — *O art. 268º do CPT não é inconstitucional pois não consubstancia qualquer violação ou restrição dos consagrados direitos de acesso aos tribunais e à tutela judicial efectiva.*

Recurso n.º 22.492. Recorrente: Miguel Aires-Construções EIRL; 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:

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal n.º 1608304/93 movida pela Caixa Geral de Depósitos para cobrança da dívida de 68.081.444\$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Miguel Aires, Construções EIRL, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

*1º. Ao não considerar "a inexistência de título executivo", a "incompetência material do tribunal" e a "falta de citação do executado" como fundamentos de oposição à execução, a sentença recorrida viola por errada interpretação e aplicação o disposto no art. 286º/1 do CPT, designadamente a sua alínea h).*

*2º. Ao negar ao executado a possibilidade de invocar perante o Tribunal Tributário a incompetência desse mesmo Tribunal para a promoção dos termos do respectivo processo, a sentença recorrida viola, por interpretação e aplicação, o disposto no art. 45º/2 do CPT que confere aos interessados o direito de arguição da excepção da incompetência material até ao trânsito em julgado da decisão final;*

*3º. Ao considerar que o art. 286º do CPT não contempla nem a "inexistência de título executivo", nem a "incompetência material do tribunal" nem a "falta de citação do executado" como fundamentos de oposição à execução fiscal, tal normativo seria inconstitucional por*

violação do direito fundamental à tutela judicial efectiva, consagrado no art. 20 da CRP, não devendo ser aplicado (20ºCRP);

4º. A douda sentença enferma de erro de julgamento, ao decidir que a falta de citação por preterição de formalidades legais e a insuficiência do título executivo não se inclui nos fundamentos de oposição previstos no art. 286ºdo CPT, uma vez que a mesma se integra nos fundamentos da alínea h) do nº 1 (cfr. F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos, *op. cit.* - Código de Processo Tributário, Anotado e Comentado, *Rei dos Livros*, 1991, pág. 848), tendo violado a citada norma e ainda o teor dos arts. 248ºc), 272; 275; 276/1 do CPT, e 228 -A/1 e 229 do CPC, e arts. 61ºdo DL 48953, de 5/11/69 e art 159 do DL 694/70, de 31/12. “

Pugna, assim, pela revogação do decidido e conseqüente procedência da oposição deduzida, com base nos invocados fundamentos.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, *mui douto* e bem fundamentado parecer evidenciando o infundado do presente recurso jurisdicional e sustentando antes a integral manutenção da julgada improcedência da oposição.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

O ora Recorrente invocara, como causa de pedir da questionada oposição à execução fiscal em que é exequente a Caixa Geral de Depósitos, a “ inexistência do título executivo “, a “ incompetência em razão da matéria “ e a “ falta de citação por preterição de formalidades legais “.

Na sindicada decisão considerou-se, em sede de fundamentação do decidido, que, quer a invocada incompetência em razão da matéria, quer a falta de citação por preterição de formalidades legais, não integram qualquer dos fundamentos de oposição à execução fiscal taxativamente previstos no art. 286ºdo CPT,

Mais se tendo aduzido, para afastar a questão da eventual incompetência para a oposição, que, “... com a entrada em vigor do DL n.º 154/91, de 23 de Abril... passou a ser competente para o processo de execução fiscal a Repartição de Finanças do domicílio do devedor... “ e que a questionada competência do Tribunal Tributário resulta agora definida nos termos do n.º 2 do art. 237ºdo CPT.

Por fim e no que respeitava à também alegada inexistência do título executivo evidenciou-se o conteúdo e teor dos documentos juntos ao processo de execução fiscal a fls. 9 a 11 para se concluir que o documento que consta da fls. 14 consubstancia efectivamente título executivo bastante, pois observa os requisitos legais exigíveis pelo art. 249ºdo CPT.

Como se deixa relatado o Recorrente persiste em não se conformar com o assim decidido, perseguindo julgado de procedência da oposição que intentou.

Não lhe assiste porém razão.

Com efeito e ao contrário do sustentado nas alegações e depois levado designadamente à conclusão 2ª é antes manifesto que na sindicada decisão se afrontou, “ex professo” e prejudicialmente, como, aliás, cumpria, da suscitada questão da incompetência, tendo-se concluído, diferentemente do que pretendia o oponente e ora Recorrente, pela competência, em razão da matéria, dos Tribunais Tributários para conhecer dos pedidos de oposição às execuções fiscais em que, como aqui, é exequente a Caixa Geral de Depósitos.

E o assim decidido, agora sindicado apenas em sede de questão prévia, isto é, a declarada competência dos TT de 1ª Instância para conhecer dos processos de oposição à execução fiscal por dívidas à Caixa Geral de Depósitos, não merece qualquer reparo ou censura pois decorre linearmente do invocado texto da lei - cfr. art. 237ºn.º 2 do CPT - e vem sendo repetidamente afirmada pela jurisprudência desta secção, de que aliás é exemplo o acórdão junto a fls. 33 e seguintes dos presentes autos.

E não merece igualmente qualquer censura o acolhido entendimento de que tal alegação não integra qualquer dos taxativamente previstos fundamentos de oposição à execução fiscal, designadamente o previsto na alínea h) do invocado art. 286º do CPT.

Com efeito e a proceder esta alegação e o invocado fundamento, dele decorreria antes a incompetência absoluta do tribunal e não a procedência da oposição deduzida, como aliás doutamente se evidencia na sindicada sentença.

Improcede também, tal como vem decidido, a alegação de preterição de formalidades legais da citação.

Desde logo e fundamentalmente porque tal não integra qualquer daqueles apontados fundamentos de oposição à execução fiscal, nem sequer se mostra susceptível de ser englobado ou incluído na previsão abrangente da invocada alínea h) do n.º 1 do citado art. 286º do CPT.

Com efeito e como bem atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer e vem sendo reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, nesta alínea e subjacente previsão legal cabem apenas os fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar apenas por documento que tenham a virtualidade de, procedendo, conduzirem à extinção da instância e não, como ocorreria, à eventual anulação de actos do processo executivo. - ver, por todos, o acórdão de 4-04-98, processo n.º 20.651.

Por fim e no que tange à também invocada inexistência de título executivo é manifesta e patente a sem razão do Recorrente.

Aí está, como aliás se evidencia na impugnada decisão, o documento certificado de fls. 14 dos autos de execução fiscal apensos, emitido de harmonia e com inteira observância do disposto no art. 248º al. c) do CPT, art. 61ºn.º 1 do DL n.º 48.953, de 5 de Abril de 1969 e 159ºn.º 1 do Decreto n.º 694/70, de 31 de Dezembro.

E o sufragado entendimento que, face à manifesta improcedência do presente recurso jurisdicional, importa manter, não consagra ou consubstancia qualquer violação de norma ou princípio constitucional, designadamente do invocado art. 20º da CR e o princípio da tutela judicial efectiva.

Os fundamentos legais de oposição à execução fiscal são efectiva, única e taxativamente os indicados no referido n.º 1 do art. 286º do CPT; e da não inclusão dos referidos " incompetência material do tribunal ", " inexistência do título executivo " e " falta de citação " como fundamento legal de oposição à execução fiscal não emerge ou resulta qualquer restrição do direito de acesso aos tribunais, nem limitação do direito à tutela judicial efectiva que a Constituição e as Leis impõem se salvaguarde a todos.

Na verdade e ao contrário do alegado - cfr. conclusão 3ª -, já por emanção destes princípios, ao Recorrente foi permitido arguir, sem êxito, embora, a invocada incompetência, alegar e não provar a inexistência do título executivo, e ser-lhe-á igualmente permitido invocar,

no processo próprio e com as consequências que a lei fixa, as referidas irregularidades de citação.

Improcede, assim também, a argumentação do Recorrente em sede de constitucionalidade.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao seu recurso e, consequentemente, manter integralmente a sindicada decisão que julgou improcedente a oposição deduzida à execução fiscal.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 75%, digo 40 %.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso per saltum para o supremo tribunal administrativo.  
Matéria de facto. Incompetência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Alegando-se, em recurso de sentença de tribunal tributário de 1ª instância que julgou procedente impugnação judicial, a existência de vício de vontade na emissão de um documento, o reconhecimento, por parte de uma autoridade administrativa, de erro na interpretação que vinha fazendo da lei, e a adopção de novo critério, e não vindo tal matéria fixada da instância, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, que não versa, exclusivamente, matéria de direito.*

Recurso n.º 22.652. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Domingues Fradinho; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgou procedente a impugnação deduzida por MANUEL RODRIGUES FRADINHO, residente em Esgueira, Aveiro, da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Na aplicação da lei tributária é dominante o princípio da investigação ou verdade material (artº 40ºnº 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 da vontade é notório quando a entidade que emitiu documentos reconhece o erro de interpretação ao abrigo do 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 MºJuiz ao considerar ilegal a circular da DG1 1/96 e relevante para efeitos fiscais o Atestado Médico de Incapacidade julgando precedente a impugnação, fez, com o devido respeito, uma incorrecta aplicação da lei, face aos pressupostos que estavam em jogo”.

1.2. O recorrido não contra-alegou.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender, em súmula, que o acto impugnado não enferma de vício que o invalide.

1.5. O relator do processo suscitou, officiosamente, dúvidas sobre a competência do Tribunal, por se afigurar, face ao teor das conclusões das alegações de recursos, que este não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

1.6. A recorrente admitiu expressamente que assim fosse, requerendo, desde logo, a remessa do processo ao tribunal competente.

1.7. O Ministério Público teve nova vista do processo, nada promovendo.

1.8. Os Exmºs. adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A matéria de facto fixada no Tribunal recorrido é a seguinte:

“a)

em 6 de Março de 1995 o contribuinte ora impugnante fez dar entrada na 2ª RFA a declaração modelo 1 de IRS respeitante ao ano de 1994 (cópia dessa declaração a fls. 7);

b)

nessa declaração o contribuinte deixou consignado que não tinha grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% (cópia da referida declaração, maxime quadro 9.A, a fls. 7);

c)

com base nas declarações prestadas pelo contribuinte e sua esposa e nos termos da “demonstração da liquidação” constante do aviso/notificação de reembolso, a DGCI, em 29 de Julho de 1995, liquidou-lhes IRS no montante de 1.059.520\$00 (cópia do referido aviso/notificação a fls. 4);



d)

porque àqueles tinham sido feitas retenções na fonte no montante de 1.523.080\$00, a DGCI reembolsou-lhes o montante de 464.633\$00 (cópia do mesmo aviso/notificação);

e)

o presidente da Junta Médica da Sub-Região de Saúde de Aveiro atestou, para efeitos de IRS, mediante o documento datado de 24 de Outubro de 1995, por si assinado e autenticado com o selo branco daquela instituição, que o Impugnante “apresenta deficiência carácter permanente, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de 64% sessenta e quatro, cinco por cento, desde há mais de 5 anos” (cópia autenticada do atestado a fls. 6);

f)

em 27 de Outubro de 1995 o contribuinte fez dar entrada na 2ª RFA um requerimento de reclamação graciosa da liquidação dita em c), invocando que é portadora de deficiência de carácter permanente que lhe confere o grau de incapacidade de 64% “comprovadamente desde” 1994, que só após a apresentação da declaração de rendimentos e respectivo anexo de benefícios fiscais, quando da submissão ajunta médica, teve conhecimento da extensão da sua deficiência e pedindo “a sua revisão da liquidação de acordo com o exposto, tendo em conta o preceituado nos Artºs 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF” (requerimento a fls. 2 do processo em apenso);

g)

em 27 de Novembro de 1995 o Chefe da 2ª RFA elaborou proposta de decisão no sentido da procedência da reclamação (proposta a fls. 12 do processo em apenso);

h)

remetida a reclamação à Divisão de Justiça Tributária (DJT) 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 ao contribuinte da quantia de 624.834\$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 reembolsado e referido em d) (simulação da liquidação e informação a fls. 18 e 19 do processo em apenso, respectivamente);

i)

essa informação mereceu o seguinte parecer, datado de 11 de Janeiro de 1996, do Chefe da DJT: “Nada a opor ao deferimento da presente reclamação” (parecer lavrado sobre a informação de fls. 19 do processo em apenso);

j)

em 27 de Fevereiro de 1996 o contribuinte fez dar entrada na 2ª RFA a petição inicial da presente impugnação (carimbo apostado nessa peça processual a fls. 2);

l)

por carta datada de 5 de Março de 1996, a DJT notificou o contribuinte no âmbito do processo de reclamação 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 24/10/95 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. 20 do processo em apenso);

m)

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. 21 do processo em apenso);

n)

em 29 de Março de 1996 o Chefe da DJT lavrou o seguinte parecer sobre esta informação:

“Nada a opor ao indeferimento da presente reclamação” (parecer lavrado sobre a informação de fls. 21 do processo em apenso);

o)

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 do processo em apenso);

p)

em 25 de Julho de 1996 o mesmo administrador tributário, ainda por delegação do Director Distrital de Finanças, mas na impugnação, manteve a liquidação com fundamento no teor da informação prestada pelo Chefe da DJT que, em resumo, considerou que “Não constando da presente impugnação qualquer documento que comprove que a deficiência invocada não diz respeito à deficiência oftalmológica hipovisão, nem se encontrando junto à mesma documento com data de emissão posterior a 15 de Dezembro de 1995, comprovativo da deficiência oftalmológica hipovisão, entendemos ser de considerar improcedente o pedido com a consequente manutenção do acto tributário controvertido” (despacho e informação a fls. 11);

q)

o processo de impugnação foi remetido ao Tribunal após essa data (fls. 11 e 12)”.

3. Lê-se nas conclusões das alegações da recorrente que “O vício da vontade é notório quando a entidade que emitiu documentos reconhece o erro de interpretação ao abrigo do qual foram emitidos (A D.G. de Saúde revoga a informação 63/DSO de 94/08/26 e adota novo critério em 95/12/15 - Circular Normativa nº 22/DSO)”; e que “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”.

Afirmam-se, deste modo, vários factos - que a entidade que emitiu documentos reconheceu o erro de interpretação ao abrigo do qual foram emitidos, revogando a informação 63/DSO de 94/08/26 e adoptando novo critério em 95/12/15, pela Circular Normativa nº 22; e que a Administração Fiscal desconsiderou, pela circular 1/96, os documentos emitidos pela D.G. de Saúde ao abrigo da interpretação revogada.

Nenhum desses factos consta do capítulo da sentença em que se estabeleceu a matéria de facto dada por provada, sendo certo que “a existência ou não de um vício da vontade na emissão de um documento constitui matéria de facto, a determinar a incompetência hierárquica do STA para conhecer do recurso em que tal questão seja suscitada”, como ainda em 19 de Maio p.p. entendeu este Tribunal, em acórdão tirado no recurso nº 22708.

Ora, para identificar o tribunal competente para apreciar o recurso, não importa a relevância dos factos alegados, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos, bastando que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito.

E, não versando, exclusivamente, matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, desde já determinando a remessa do processo, após trânsito, a esse Tribunal, de acordo com o que requereu a Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

Recurso n.º 22.692. Recorrente: Amélia Marques Alexandre Ramos; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, As; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Amélia Marques Alexandre Ramos, por si e como mulher de Francisco Alves Reis Ramos recorreu, para este tribunal, do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, revogou a sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, julgou a oposição precedente e declarou extinta a execução.

Neste Tribunal, pelo acórdão de fls. 140 e seguintes, foi negado provimento ao recurso.

Notificada deste veio, pelo requerimento de fls. 146 e seguintes, arguir a nulidade do mesmo sustentando, em síntese, que:

a) Os tribunais administrativos e fiscais não podem decidir a matéria da oposição e da execução em causa;

b) É que se verifica a violação do disposto nos artºs 3º e 4º do ETAF e 206º da Constituição - inconstitucionalidade material, extensiva ao disposto no artº 5º do DL 287/93, de 20-8;

c) O acórdão em causa, ao não apreciar, previamente à decisão de mérito, e dele fazer constar essa apreciação, enferma de nulidade, por omissão de pronúncia, de acordo com as disposições e o parecer citados nos artºs 6º e 11º da presente petição.

Notificada a CGD para se pronunciar sustenta, em síntese, que:

É extemporâneo o requerimento de apreciação da incompetência sendo uniforme a jurisprudência do STA no sentido da declaração de competência do Tribunal.

Acrescenta que não se verifica tal omissão de pronúncia pois que tendo o tribunal tributário de 1ª instância entendido ser competente não foi questionada tal decisão quer no recurso interposto para o TCA, quer no interposto para este Tribunal.

Conclui que sobre a constitucionalidade dos mencionados preceitos no entendimento que são estes tribunais competentes é vasta e uniforme a jurisprudência do Tribunal Constitucional.

O EMMP entende que deve ser indeferido o requerido pois que, ainda que se trata de matéria de conhecimento oficioso, este tribunal ao tomar conhecimento do objecto do recurso, aceitou a sua competência em razão da matéria, não havendo necessidade de se referir expressamente a esta questão uma vez que se trata de decisão implícita.

2. Notificada a recorrente do acórdão de fls. 140 e seguintes veio, pelo requerimento de fls. 146 e seguintes, arguir a nulidade do mesmo por não apreciar, previamente à decisão de mérito, a questão da sua competência material para julgar a oposição à execução.

Entende a recorrente que o acórdão é nulo por não se ter pronunciado sobre questão que devia apreciar (artº 668º l d) do CPCivil) pois que a questão da incompetência em razão da matéria é de conhecimento oficioso.

Conforme refere o EMMP este Tribunal ao tomar conhecimento do objecto do recurso, aceitou a sua competência, em razão da matéria, de forma implícita não sentindo necessidade de se referir expressamente a esta questão.

Com efeito na sentença proferida em primeira instância (fls. 52) afirmou-se a competência do tribunal a qual não foi questionada quer no recurso interposto para o TCA quer no recurso interposto para este STA. Por isso, não sentiram o TCA e este Tribunal necessidade de, expressamente, abordarem tal questão. A apreciação de mérito neste Tribunal não pode deixar de traduzir um juízo negativo sobre a questionada incompetência pelo que inexistente a omissão de pronúncia a que se reporta a al. d) do art.º 668º do CPCivil.

Ainda que se admitisse a inexistência de tal pronúncia sobre a indicada incompetência a abordagem de tal questão integraria erro de julgamento e não nulidade por omissão de pronúncia.

Inexiste, nos termos expostos, a suscitada nulidade por omissão de pronúncia.

Concluindo pela não verificação da questionada nulidade está este Tribunal impedido de conhecer a agora suscitada incompetência e a questão da violação do disposto nos art's 3º e 4º do ETAF e 206º da Constituição e art.º 5º do DL 287/93, de 20-8.

Assim sendo é de indeferir a arguida nulidade.

4. Termos em que se acorda em indeferir a arguida nulidade do acórdão por inexistir omissão de pronúncia assim se desatendendo a reclamação.

Custas pela requerente fixando-se em 17.500\$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Discriminação dos imóveis na sentença. Credor sem hipoteca ou qualquer outra garantia sobre um dos imóveis penhorados.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Penhorados vários prédios, sujeitos posteriormente a reclamações de crédito, a sentença deve graduar os créditos, relativamente a cada um dos prédios ou lotes de prédios na mesma situação.*
- II — Na verdade, a graduação não é um acto global e unitário.*
- III — Se relativamente a um dos imóveis, um reclamante não goza de garantia real de hipoteca, ou de qualquer outra garantia, tal reclamante não pode ser graduado em relação a esse imóvel.*

Recurso n.º 22.743. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.;  
Recorridos: Fazenda Pública e Banco Português do Atlântico;  
Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA**, com sede em Lisboa, inconformada com a sentença proferida nestes autos de verificação e graduação de créditos pelo Mm. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, interpôs da mesma recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Vem o presente recurso interposto da sentença de verificação e gradação de créditos proferida nos autos à margem referenciados, com a qual a recorrente não se pode conformar; por

2. A Mmª Juíza "a quo" graduar em 1º lugar os créditos por dívida de sisa e juros de mora e por contribuição predial e juros de dois anos; em 2º lugar os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos; em 3º lugar o crédito do Banco Português do Atlântico, EP, sobre os prédios de que goza de garantia hipotecária e em 4º lugar o crédito exequendo sem qualquer especificação relativa às garantias reais de que frui.

3. Da matéria de facto dada como provada na sentença recorrida conclui-se que a exequente - Caixa Geral de Depósitos - relativamente aos bens penhorados e vendidos na presente execução goza de garantias reais distintas, a saber: hipoteca e penhora.

4. O credor reclamante, Banco Português do Atlântico, goza de garantia real, hipoteca, relativamente a alguns dos bens penhorados.

5. Ou seja, relativamente ao crédito da CGD, garantido por hipoteca, o crédito do Banco Português do Atlântico não pode ser graduado com preferência ao crédito exequendo hipotecário, por não gozar de qualquer garantia que lhe confira prioridade na gradação, tal como foi feito pela sentença ora recorrida que, portanto, merece censura.

6. O crédito do Banco Português do Atlântico apenas pode ser graduado em 3º lugar relativamente aos bens penhorados de que aquele credor reclamante tem hipoteca registada a seu favor.

7. Foi penhorado na execução o prédio descrito sob o n. 8413... relativamente ao qual a credora exequente CGD goza de garantia decorrente da penhora, devendo ser graduada para ser paga em 3º lugar e não em 4º lugar, como decidiu a Mmª Juíza "a quo".

8. Os créditos do Estado por sisa apenas gozam do privilégio imobiliário relativamente ao bem objecto da transmissão, pelo que não podem ser graduados em abstracto para serem pagos em 1º lugar, como se verificou na sentença ora recorrida, o mesmo acontecendo com os créditos do Estado provenientes da contribuição predial.

Finaliza as suas alegações, pedindo que a gradação dos créditos se faça do seguinte modo:

A) Relativamente aos prédios descritos sob os n.ºs. 8419 e 9180:

1º - Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial respeitantes a tais prédios e juros de dois anos.

2º - Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º - O crédito exequendo garantido por hipoteca.

4º - O crédito exequendo garantido por penhora.

B) Relativamente ao prédio descrito sob o n. 8413:

1º - Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial apenas respeitante a tal prédio e juros de dois anos.

2º - Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º - O crédito exequendo garantido por penhora.

C) Relativamente aos prédios descritos sob os n.ºs. 2414, 9516, 9517, 278 e 631:

1º - Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial respeitantes apenas a tais prédios e juros de dois anos..

2º - Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º O crédito do Banco Português do Atlântico, EP, com base na garantia hipotecária registada a seu favor, limitado ao capital em dívida e juros de três anos.

4º O crédito exequendo garantido por penhora.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

2.1. A Fazenda Pública, em representação da Caixa Geral de Depósitos, instaurou o processo executivo n. 977/81/ 6ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa contra Matias Celorico Palma e Elisa Rosa Mendes da Silva Celorico Palma, casados entre si, para cobrança de dívida decorrente de contrato de mútuo outorgado entre as partes em 9/10/75, por escritura pública lavrada na Nota Pública da exequente, sendo de 4.465.000\$00 em capital e juros de mora vencidos desde 9/10/75 à taxa contratual de 9,5% / ano.

2.2. Garante o empréstimo, juros e despesas referidas em 2.1. a hipoteca constituída a favor da CGD pelos executados sobre os prédios:

a) descrito sob o n. 8419... da CRP de Mértola, inscrito na matriz sob o n. 60-DD-1;

b) descrito sob o n. 9180... inscrito na matriz sob o art. 13-D-1;

- levada a registo em 5/8/1975, pela inscrição n. 1551... da dita Conservatória, capital de 4.500.000\$00, juros de 10,5% e despesas de 120.000\$00, sendo o montante máximo garantido de capital e acessórios de 6.942.500\$00.

2.3. Por termo de 25/11/81 foram objecto de penhora os prédios hipotecados descritos sob os n.ºs 8419 e 9180, referidos em 2.2.a) e 2.2.b), registada em 18/12/81 pela inscrição n. 2338... da dita Conservatória.

2.4. Por termo de 25/11/81 foram penhorados os prédios:

a) n. 8413... matriz art. 6-G;

b) n. 2414, a fls. 95 do livro B-8, matriz art. 1-I;

c) n. 9516, a fls. 96, v.º, do livro B-26, matriz art. 1-I;

d) n. 9517, a fls. 97 do livro B-26, matriz art. 1-I;

e) n. 278, a fls. 206, v.º, do livro B-2, matriz art. 1-HH-1;

f) n. 631, a fls. 287, v.º, do livro B-3, matriz art. 1-HH-1.

- levada a registo em 18/12/81, pela inscrição n. 2338... da dita Conservatória.

2.5. Os prédios referidos em 2.2. e 2.4. foram vendidos em 12/8/82, em hasta pública, pelos seguintes valores:

- n. 8419, por 6.000.000\$00, mediante adjudicação à CGD;

- n. 9180, por 2.500.000\$00, mediante adjudicação à CGD;

- n. 8413, por 530.000\$00;

- n.ºs 2414, 9516 e 9517 por 1.802.000\$00;

- n.ºs. 278 e 631 por 4.200.000\$00.

2.6. O Centro Regional de Segurança Social de Beja reclamou o crédito por contribuições referentes aos meses de Julho a Setembro e Novembro de 1974 a Julho de 1976 e Setembro de 1976 a Setembro de 1978, no montante global de 656.873\$00, acrescido de juros de mora;

2.7. O Banco Português do Atlântico EP reclamou o crédito de 44.953.313\$70, acrescido de juros de mora vencidos desde as datas de vencimento dos títulos bancários até 23/8/82, à taxa de 21% / ano (3%

sobre 18% da taxa de redesconto do Banco de Portugal) no valor de 71.926.899\$00, titulados por:

- seis letras sacadas pelo executado, no valor de 968.003\$70;
- três livranças subscritas pelo executado, no valor global de 8.384.130\$00;
- onze aceites bancários de saque do executado no valor global de 35.601.180\$00, descontados pelo Banco Fernandes Magalhães integrado no Banco reclamante por resolução do Conselho de Ministros de 6/12/76, publicada no DR de 28/12/76;
- garantido por hipoteca sobre os prédios rústicos descritos sob os n.ºs. 9516..., n. 2414..., e n. 9517..., e prédios mistos descritos sob os n.ºs 631..., e n. 278...;
- levada a registo pela inscrição n. 1540, de 16/1/75, a fls. 61/v.º do livro C-5 da dita Conservatória (de Mértola), pelo capital de 52.000.000\$00, despesas de 2.080.000\$00 e juros de 3% sobre a taxa de redesconto do Banco de Portugal.

2.8. O RFP reclamou créditos por contribuição predial, referente a todos os prédios penhorados, constantes de 2.2. e 2.4., dos anos de 1976, 1977, 1978 e 1979, e inscrita para cobrança nos anos de 1979 e 1981;

2.9. E ainda dos anos de 1980, 1981 e 1982, inscrita para cobrança no ano de 1982, pelos valores certificados e referidos a fls. 77/78;

2.10. Por imposto de sisa, respeitante a todos os prédios penhorados, constantes dos pontos 2.2. e 2.4., pelos valores certificados e referidos a fls. 77 / 78 e 90/91.

2.11. Por contribuições junto do Centro Regional de Segurança Social de Lisboa, referentes aos anos de 1971 a 1974, pelo valor global de 21.855\$00, acrescido de juros de mora, certificado e referido a fls. 77 / 78 e 110.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora, o direito.

A Mmª Juiz graduou os créditos do seguinte modo:

1º- Os créditos por dívida de sisa e juros de mora, e por contribuição predial e juros de mora de dois anos;

2º- Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos;

3º- O crédito do Banco Português do Atlântico, EP, sobre o produto da venda dos imóveis discriminados no ponto 2.7. do probatório, e juros de mora de três anos;

4º- O crédito exequendo, sobre o produto da venda dos imóveis discriminados nos pontos 2.2. e 2.4.a) do probatório e juros de mora, sendo de três anos à taxa garantida pela hipoteca (10,5%) e os restantes à taxa contratual (9,5%).

Isto depois da Mmª Juíza ter decidido não reconhecer os créditos por contribuição predial posta à cobrança em 1982, e referente aos anos de 1980 a 1982, reclamados pela Fazenda Pública.

Que dizer?

É certa a crítica dirigida pelo EPGA, quando diz que, por não estarem todos os prédios na mesma situação, a graduação deveria ter sido feita por lotes de prédios.

É igualmente certa a crítica do recorrente quando diz que os créditos pelo imposto de sisa e por contribuição predial apenas gozam de privilégio imobiliário sobre os bens objecto de transmissão e sobre aqueles que incide a respectiva contribuição, razão porque há que proceder à necessária discriminação.

É também certa a crítica quer do recorrente, quer do EPGA quando dizem que o BPA não goza de qualquer garantia sobre o prédio



n.º 8413, pelo que a graduação não pode ser feita como o fez a MMª Juíza.

Para graduar os créditos reclamados, há que ter em conta o seguinte:

Nos termos do art. 329º do CPT “podem reclamar os seus créditos, os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”.

Pois bem.

Os créditos por contribuição predial devida ao Estado e às autarquias, bem como os créditos do Estado pelo imposto sobre as sucessões e doações gozam do privilégio imobiliário, reconhecido no art. 744º do C. Civil.

Por sua vez, os créditos à Segurança Social gozam dos privilégios mobiliário e imobiliário previstos nos art.ºs. 10º e 11º do DL n 103/80, de 9/5.

Por sua vez, e como resulta do probatório, há hipotecas e penhoras sobre os prédios aí descritos, pelo que há que atender ao disposto nos art.ºs. 686º e ss. do C. Civil e 822º do C. Civil.

Tendo em conta os preceitos legais aplicáveis, e as discriminações dos prédios a efectuar, pode adiantar-se desde já que a pretensão do recorrente procede necessariamente.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pela Caixa Geral de Depósitos, revogando-se em consequência a sentença recorrida.

E, na procedência do recurso, graduam-se os créditos do modo seguinte:

A) Relativamente aos prédios descritos sob os n.ºs. 8419 e 9180:

1º- Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial respeitantes a tais prédios e juros de dois anos.

2º- Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º- O crédito exequendo garantido por hipoteca.

4º- O crédito exequendo garantido por penhora.

B) Relativamente ao prédio descrito sob o n. 8413:

1º- Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial apenas respeitante a tal prédio e juros de dois anos.

2º- Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º- O crédito exequendo garantido por penhora.

C) Relativamente aos prédios descritos sob os n.ºs. 2414, 9516, 9517, 278 e 631:

1º- Os créditos do Estado por sisa e contribuição predial respeitantes apenas a tais prédios e juros de dois anos.

2º- Os créditos por contribuições à Segurança Social e juros de mora de dois anos.

3º O crédito do Banco Português do Atlântico, EP, com base na garantia hipotecária registada a seu favor, limitado ao capital em dívida e juros de três anos.

4º- O crédito exequendo garantido por penhora.

No mais, confirma-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Decisões distintas impugnação de uma só*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A sentença que julga procedente uma oposição por não ter sido executido todo o património do devedor originário e pelo facto de os créditos da segurança social não gozarem de privilégio imobiliário especial mas apenas geral (não gozarem de direito de seqüela), contém duas decisões distintas;*
- II — Tendo sido impugnado em recurso apenas uma das decisões, a outra sempre se manteria de pé, pelo que o recurso está votado ao insucesso.*

Recurso n.º 22 854; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Moreira de Sousa; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes

Com fundamento em nulidade da citação, ilegitimidade, prescrição dos créditos exequendos e juros de mora, prescrição do privilégio creditório e inconstitucionalidade do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, MANUEL MOREIRA DE SOUSA, residente na Praça Dr. Pedro Teotónio Pereira, n.º 9 — 3.º Tras., Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu na qualidade da responsável subsidiária do devedor originário António de Jesus Sousa.

Por sentença de fls. 107 a 138, o M.º Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a oposição precedente e declarou o oponente parte ilegítima na execução, por dois fundamentos: — não resulta dos autos estar executido o património de devedor originário;

— as contribuições da segurança social não gozam de privilégio imobiliário especial, mas apenas geral, o qual não goza de seqüela.

Inconformada com esta sentença, dele recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo atacado apenas a questão da natureza do privilégio creditório, mas não tocando no problema de saber se é necessária a excussão do património do devedor originário ou se basta a sua insuficiência para haver reversão.

Nas suas contra-alegações, o oponente sustenta e questão prévia de se dever manter a decisão recorrida com base no fundamento não impugnado.

Em resposta a esta questão prévia, a Fazenda sustenta que se o recurso vier a ser julgado procedente, executido o património do devedor originário, se decorrer da excussão que esse património é insuficiente para a satisfação da dívida exequenda, a Fazenda Pública tem resolvida a questão que fundamenta a responsabilidade subsidiária.

O D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual procede a questão prévia, pelo que é inútil saber se existe ou não o alegado direito de seqüela.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Numa longa e bem elaborada sentença, o M.º Juiz a quo concluiu do seguinte modo toda a sua retórica argumentativa:

**IMPÕE-SE JULGAR A OPOSIÇÃO PROCEDENTE, PORQUANTO A REVERSÃO NÃO PODIA SER ORDENADA, QUER**

PORQUE NÃO RESULTA DOS AUTOS ESTAR EXECUTIDO O PATRIMÓNIO DO DEVEDOR ORIGINÁRIO, QUER PORQUE AS CONTRIBUIÇÕES DO CENTRO REGIONAL DE SEGURANÇA SOCIAL NÃO GOZAM DE PRIVILÉGIO IMOBILIÁRIO ESPECIAL, MAS APENAS GERAL, O QUAL NÃO GOZA DE SEQUELA.

A Fazenda Pública apenas impugna a sentença nesta última parte, isto é, quanto a não haver o direito de sequela. A parte restante da sentença — QUE NÃO FOI EXECUTIDO O PATRIMÓNIO DO DEVEDOR ORIGINAL — não foi posto em causa.

Resulta do probatório que a execução foi instaurada em 18.7.85, que o despacho que ordenou a reversão é de 27.3.96 e que a citação do oponente é de 9.12.96, sendo a oposição deduzida em 2.1.97.

No domínio do CPCI, só podia haver reversão quando estivessem executidos os bens do devedor originário. Mas, nos termos do art.º 239.º, n.º 2, do CPT, há lugar à reversão quando:

a) Houver insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Este STA tem jurisprudência no sentido de que, neste último caso é necessária a excussão (acórdão de 4.12.1996, in BMJ 462-270) e jurisprudência no sentido de não ser necessária a excussão. Mas como não é problema que venha posto, dele não se vai tomar conhecimento. O que interessa reter é que, mesmo que este STA viesse a dar razão à Fazenda Pública quanto ao ponto de saber se há ou não o direito de sequela, sempre a decisão seria de manter com base na falta de excussão do património do devedor originário, pois nesta parte, o decidido não foi contrariado pela Fazenda.

A isto não obsta o facto de a Fazenda dizer que a questão do direito de sequela já ficava resolvido e, depois, a excussão seria efectuada e a reversão ordenada.

É que este STA não pode trabalhar sobre hipótese mas sobre dados reais. E o dado real é que a reversão foi ordenada, cumprindo apurar se foi bem ou mal ordenada. De acordo com a tese da sentença, que não foi impugnada no recurso, a reversão foi mal ordenada pelo facto de ser necessária a excussão dos bens do devedor originário. Por isso, não vale a pena estar a discutir neste recurso se existe ou não o direito de sequela e se o privilégio atribuído pelo art.º 11.º é geral ou especial, pois a sentença sempre tem de ficar de pé por não impugnada no recurso na parte relevante da falta de excussão dos bens do devedor originário.

Por estas razões, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo*. — M.ºP.º *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*RJIFNA - Processo judicial de Contra-ordenação. Sentença. Nulidade. Falta de Factos. Conhecimento oficioso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Enferma de nulidade, de conhecimento oficioso, a sentença, proferida em processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira, que omite completamente a enumeração - julgamento e fixação - dos respectivos factos - arts. 379º e 374º n.º 2 do C.P.Penal.*

Recurso n.º 22.862. Recorrente: Fazenda Pública e Servissegura - Serviços de Segurança, Ld.º.; Recorridos: Os mesmos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública e Servissegura - Serviços de Segurança Ld.º, vêm interpor recurso judicial da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 9 de Dez/97, que julgou improcedente o recurso que aquela sociedade interpusera "da decisão da administração fiscal que lhe aplicou uma coima" (sic), condenando-a em custas nos termos do art 13º do C.C.J.

Fundamentou-se a decisão em que não há incompetência hierárquica da entidade que aplicou a coima", uma vez que o foi por delegação de poderes nos termos do art 205º n.º 3 do C.P.T., devidamente publicada, contendo a decisão que a aplicou os elementos exigidos pelo art. 212º do mesmo diploma, «nomeadamente a indicação, em concreto, da norma punitiva, os factos caracterizadores da infracção e ainda, os que relevaram para efeitos de doseamento da coima não merecendo, aliás, o seu montante qualquer reparo, aproximando-se, até, "muito do limite mínimo", não importando "a imprecisão da notificação da requerente, na parte respeitante à moldura da coima, qualquer invalidade, nos termos do art. 195º n.º 1 do dito Código, sendo as custas devidas nos termos do referido normativo, dada a inconstitucionalidade do Dec-Lei 199/90, de 19/06, "por violação do direito de acesso aos tribunais, decorrente do art. 20º n.º 1 da Constituição".

A Fazenda formulou as seguintes conclusões:

" I - A sentença sob recurso, confirma a decisão recorrida, improcede o pedido formulado pela recorrente.

II - Em consequência, foi condenada, a recorrente, ao pagamento da taxa de justiça a liquidar nos termos do disposto na Tabela anexa ao art 13º do Código das Custas Judiciais, aprovado pelo DL 224-A/96, de 26/11.

III - A Fazenda Pública não concorda com o doutamente decidido.

IV - "In Casu" o dispositivo legal a aplicar em matéria de custas, será o n.º 1 alínea c) do art. 87º do Código das Custas Judiciais, por força do art. 2º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL 449/71, de 26/10.

V - Assim, a taxa de justiça deve ser fixada entre 1 UC e 20 UC, por força do art. 87º n.º 1 alínea c) do Código das Custas Judiciais.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda sentença recorrida, com as legais consequências".

Por sua vez, concluiu a recorrente Servissegura, Ld.º:

1 - A decisão que lhe aplicou a coima de 1 950 000\$00 e com relação à qual, nos termos do disposto no art 213º do C.P.T., deduziu recurso para o Tribunal Tributário do Porto, foi notificada à ora recorrente através dos documentos que sob os n.ºs 1 a 4 foram juntos às alegações daquele recurso.

2 - Por isso tal o recurso versou sobre a decisão que assim foi notificada.

3 - E, conseqüentemente, foi também sobre essa decisão que o Tribunal de 1ª Instância foi chamado a pronunciar-se, pelo que saber se a decisão enferma ou não de alguma irregularidade é questão que tem de restringir-se unicamente à apreciação do teor daqueles documentos.

4 - A decisão que aplicou a coima não está assinada por quem quer que seja, razão por que não se pode dizer que tenha sido proferida pelo Director Distrital de Finanças, tal como o exige o art. 54º do RJFNA.

5 - Por outro lado, no Diário da República, II Série, de 16 de Janeiro de 1997, que é a data mencionada no carimbo apostado no doc. nº 3, não consta qualquer despacho onde haja sido subdelegada a competência a que o dito carimbo pretende referir-se, pelo que a decisão é inválida (art 135º do CPA).

6 - Acresce ainda que a decisão não procede à descrição dos factos nem indica a disposição (ou disposições) legal violada, pelo que é nula - art 195º, nº 1, d), do C.P.T..

7 - A exigência da indicação expressa e concreta, e não vaga ou genérica, dos elementos essenciais da infracção é também salientada no Douro Acórdão que este Venerando Tribunal proferiu, em 6 de Outubro de 1994, no processo nº 17 936.

8 - Porque na notificação efectuada nos termos do art 199º do C.P.T. (doc. nº 5 junto pela recorrente às alegações de recurso para a 1ª Instância) é mencionado que a coima pode ascender a 9 459 245\$00, quando, de acordo com a alínea b) do nº 1 do art 18º do RJFNA, nunca poderia ser superior a 5 000 000\$000, tem de entender-se que o erro assim cometido na notificação equivale à falta dela, e, daí, a nulidade insuprível a que se refere a alínea c) do nº 1 do art. 195º do C.P.T..

9 - Na decisão de aplicação da coima não foram indicados factos directa e concretamente relacionados com a ora recorrente, nomeadamente a sua situação económica e financeira, que permitissem ponderar devidamente a graduação da coima (arts. 19º do RJFNA e 190º do C.P.T.), pelo que ocorre a nulidade a que se refere a alínea d) do nº 1 do art. 195º do C.P.T..

10 - A douta sentença recorrida devia, pois, ter decidido pela absolvição da ora recorrente.

11 - Porque decidiu em contrário, a referida Doutra sentença violou, entre outros os artigos 18º, 19º, 29º e 54º do RJFNA, 36º e 37º, nº 2 do CPA, e 190º, 195º, 205º e 212º do C.P.T..

Nestes termos deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a Doutra decisão recorrida, substituindo-se por outra que absolva a ora recorrente”.

E contra-alegou a Fazenda Pública, neste último recurso, pugnando pelo acerto da decisão, no ponto, “porquanto o despacho de delegação de poderes com efeito reportado à data anterior, implica a ratificação de todos os actos praticados pelo subdelegado no âmbito dos poderes conferidos”, encontrando-se a decisão que aplicou a coima “devidamente assinada pela entidade competente”, indicando, “em concreto a norma punitiva, os factos caracterizadores da infracção e os que relevaram para o doseamento da coima”.

O Ex.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da nulidade da sentença, por falta de fixação dos factos, nos termos dos arts. 374º e 379º do C.P. Penal.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

No processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira aplicam-se os arts 180º e seguintes do C.P.T. - Título IV - e, a título subsidiário e

sucessivamente, as normas do RJFNA (art. 2ª alínea e) do mesmo diploma, do Dec-Lei 433/82, de 27/Out (art. 52 do dito regime) e do C.P.P. (art. 41 nº 1 daquele Dec-Lei 433/82).

E, não contendo aqueles três primeiros diplomas, quaisquer normas específicas sobre os requisitos da sentença no processo judicial de contra-ordenação, é de aplicar, no ponto, o art. 374º do C.P. Penal, cujo nº 2 dispõe dever aquela peça processual, conter, nomeadamente, a enumeração dos factos provados e não provados, que, assim, consubstancia a fixação ou o julgamento da matéria de facto.

Na verdade, para possibilitar uma verdadeira decisão de direito, o tribunal *a quo* terá de concretizar especificadamente os factos, para depois proceder, com a necessária segurança, à aplicação do direito.

Ou, de outro modo, antes de julgar de direito, a sentença terá de efectuar um verdadeiro julgamento dos factos que, consequentemente, terá de apreciar, cada um, na sua individualidade própria.

No caso, apreciando a prova constante dos autos, é já naquela peça processual que se julgam os factos relevantes.

Ou seja: ela terá tanto de fixar os factos, como fundamentar, através deles, a aplicação do direito: o primeiro ponto diz respeito à própria decisão da matéria de facto; o segundo, à sua fundamentação, pelo que a sua omissão acarreta, respectivamente, um vício de substância e um outro, de limites ou formal da própria decisão.

O que bem se compreende se se atentar na diferente repercussão que uma e outra têm sobre a decisão judicial. Na verdade, as nulidades que afectam a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade.

Cfr., Anselmo de Castro, Lições de Processo Civil, vol. III, pág. 237/38.

Não se fixando especificadamente nem, em consequência, julgando os factos pertinentes à justa decisão da causa, comete-se, pois nulidade de julgamento, de conhecimento officioso.

Aliás, tal julgamento é, de início, da competência exclusiva da 1ª Instância já que, nos processos ali inicialmente julgados, este STA apenas conhece de matéria de direito - art. 21º nº 4 do ETAF.

A decisão é, pois, nula como propugna o M.P..

Cfr., aliás, no sentido exposto, o recente acórdão deste tribunal, de 02/12/98 Rec. 22.792.

Termos em que se acorda declarar nula a sentença, assim se provendo o recurso interposto por Servisegura, Ldª e não se conhecendo, por prejudicado, do da Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Impugnação. Despacho que anula o processado, incluindo o acórdão que julgou o tribunal de 1ª instância competente em razão da matéria. Consequências. Legitimidade da fazenda pública. Suspensão da instância até pronúncia do TJCE.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — Proferido acórdão, julgando o tribunal tributário de 1ª instância competente em razão da matéria, um despacho posterior do Juiz de 1ª instância anulando parte do processado, no qual se inclui aquele acórdão, não tem como efeito pôr em causa tal acórdão transitado em julgado.*
- II — Tal acórdão constitui caso julgado formal no processo, só podendo ser posto em causa através do competente processo de revisão.*
- IV — O representante da Fazenda Pública tem legitimidade para intervir no processo de impugnação judicial de liquidação de emolumentos notariais.*
- V — Suscitada, em processo idêntico, a pronúncia do TJCE, sobre questões de natureza comunitária, impõe-se a suspensão da instância, até decisão do dito Tribunal.*

Recurso n.º 22.893. Recorrentes: Fazenda Pública e Efanor - Linhas e Bordados, AS; Recorridos: Os mesmos; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

**I. EFANOR - LINHAS E BORDADOS, SA.**, com sede na Avenida da Senhora da Hora, Senhora da Hora, Matosinhos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de emolumentos notariais, praticada no 1º Cartório Notarial do Porto.

Alega que em 1/9/93, por ocasião de uma escritura pública de fusão por incorporação e alteração dos estatutos da sociedade incorporante, com aumento de capital social, foi debitada pela quantia de 912.000\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado.

Tal quantia, que a impugnante liquidou, foi apurado através da aplicação do art. 5º da "Tabela de Emolumentos do Notariado".

Sucede que este normativo é inconstitucional, seja porque nele se estabelece um imposto, sem que para tanto o Governo estivesse habilitado com a competente autorização legislativa, seja porque, mesmo que se trate de uma taxa, a mesma é desproporcionada, violando os princípios da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

O Mmº Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou-se absolutamente incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido.

Inconformado com tal decisão, a impugnante interpôs recurso de tal decisão para este Supremo Tribunal.

Este, por acórdão de 20/11/96, julgou o Tribunal competente, em razão da matéria, pelo que revogou a decisão recorrida.

Baixaram então os autos à 1ª Instância.

Aqui, o Mmº Juiz anulou todo o processado a partir de fls. 166, incluindo implicitamente o acórdão deste STA já referido.

Desta decisão não foi interposto recurso.

Instruídos os autos, veio o Mmº Juiz do dito Tribunal a proferir sentença, julgando a impugnação improcedente.

Inconformados com tal decisão, recorreram para este Supremo Tribunal, quer a impugnante, quer a Fazenda Pública.

É o seguinte o quadro conclusivo apresentado pela impugnante:

1. A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências.

2. Com efeito, o art. 5<sup>o</sup> da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL 397/83, de 2/11, enferma do vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o n. 2 do art. 106<sup>o</sup> e a al. i) do n. 1 do art. 168<sup>o</sup> da Constituição e o art. 10<sup>o</sup> da Directiva 69/335/CEE.

3. Tal e o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5<sup>o</sup> da "Tabela de Emolumentos do Notariado", se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

4. A desproporção entre o tributo e o serviço e tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta* - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa e que o imposto não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentidas pela Directiva 69/335/CEE.

5. Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo art. 12<sup>o</sup>, n. 1, al. e), direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação, conforme já foi decidido pelo Tribunal de Justiça das Comunidades.

6. Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art. 5<sup>o</sup> da Tabela de Emolumentos do Notariado - particularmente no caso concreto da recorrente -, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que ficam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. n. 2 do art. 266<sup>o</sup> da Constituição).

7. A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, os art<sup>os</sup> 106<sup>o</sup>, n. 2, al. I), 168<sup>o</sup>, n. 1 e 266<sup>o</sup>, n. 2 da Constituição e os art<sup>os</sup> 10<sup>o</sup> e 12<sup>o</sup>, n. 1, da Directiva 69/335/CEE.

A final, e para a hipótese de se entender necessário consultar o TJCE, a impugnante formula várias questões que pretende ver esclarecidas por aquele Alto Tribunal comunitário.

Quanto ao recurso da Fazenda Pública, é o seguinte o quadro conclusivo das pertinentes alegações de recurso:

1. Os tribunais tributários são incompetentes em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial da liquidação de emolumentos notariais por:

1.1. O tribunal tributário ser um tribunal especializado em matéria fiscal e nunca por nunca um tribunal de competência genérica em matéria tributária ou fiscal ou, como ensina José Casalta Nabais, ser "uma jurisdição à qual cabe o conhecimento de quaisquer questões materialmente tributárias, que a Lei não atribua especificamente a outros tribunais".

1.2. A face da nossa lei o acto de liquidação de emolumentos notariais não ter natureza definitiva e como tal o meio legal de o sindicar e o recurso *hierárquico necessário*, como dispõe o artigo 267<sup>o</sup> da Constituição da República Portuguesa, ensinam o Prof. Freitas do



Amaral, in *Direito Administrativo*, vol. III, 1989, pp. 210/211, "... só são definitivos os actos praticados por aqueles que em cada momento ocupam o topo de uma hierarquia" e o Prof. José Carlos Vieira de Andrade, "Em defesa do seu recurso hierárquico", in *Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n. 499/96, de 20/3/96*, publicado a pp. 13 a 20 do n. zero de *Cadernos de Justiça Administrativa, NOV / DEZ 96*, propriedade da CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho.

1.3. A competência do tribunal administrativo não pode ser aferida pelo conceito de "acto administrativo", como a do tribunal tributário não pode ser conhecida pelo conceito que se possa extrair da expressão "actos tributários", constante da alínea a) do n. 1 art. 62º do ETAF, por se esquecer que designadamente a alínea c) do n. 1 do art. 32º e a alínea b) do n. 1 do art. 41º do mesmo ETAF se teriam por prejudicadas com semelhante interpretação, se faria tábua rasa dos limites de jurisdição consignados no art. 4º, al. g), do mesmo diploma legal, e daí que o art. 121º, n. 1, do referido Estatuto não haja revogado o art. 69º do DL n. 519-F/79, de 27/12, nem os artºs 139º e ss. do Decreto Regulamentar n. 55/80, de 8/10, por estas normas não colidirem com o nele estatuído, face até ao disposto nos artºs 6º, n. 1, e 267º, n. 2, da CRP.

2. Sem que esteja em causa a legitimidade da representação da Fazenda Pública para intervir nos presentes autos mormente por força do disposto no art. 45º do CPT ao prescrever que a incompetência absoluta do tribunal pode ser arguida pela mesma, por ao sindicar-se a incompetência se estar ainda a defender os seus legítimos interesses, certo é não estar legitimada para representar a entidade liquidadora dos emolumentos notariais, por:

2.1. Neste tribunal tributário, com a ressalva constante do n. 2 e da alínea d) do n. 1 do art. 73º do ETAF, a representação da Fazenda Pública competir a director de finanças, funcionário da Direcção-Geral dos Impostos que não sabe, e salvo melhor, não tem que saber nada sobre a matéria discutida nos presentes autos, por tão-só atinente à Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, como não tem autoridade ou legitimidade para poder solicitar quaisquer elementos a tal entidade por carência de apoio legal, dado o disposto nos artigos 6º, n. 1, e 267º, n. 2, da CRP.

2.2. A entidade liquidadora não se subsumir em qualquer das alíneas do n. 1 do art. 42º do CPT, nem ao caso dos autos ser de aplicar o art. 154º do mesmo diploma legal, por também não estar em causa qualquer receita de natureza parafiscal, uma vez que "as receitas parafiscais... inscrevem-se na mesma ordem de fins que a Constituição assinala aos impostos" - cfr. Acórdão n. 602/97, do Tribunal Constitucional, in DR, II Série, n. 280, de 4/12/97, pp. 14984/5 - o que não é manifestamente o caso, dado que as receitas dos impostos "hão-de custear o financiamento em geral das despesas públicas (dir-se-á das "despesas gerais") e hão-de ser repartidas pela "generalidade" dos contribuintes de harmonia com os seus critérios genericamente apontados nos artigos 106º e 107º da CRP" - Cfr. texto dos Acórdãos n.ºs. 105/87, 461/87, 497/89, 500/97 e 501/97, do Tribunal Constitucional.

2.3. A não haver quem represente a entidade liquidadora é impensável julgar por ausência de contraditório.

2.4. A douda decisão recorrida violou assim os artºs. 6º, n. 1, e 267º, n. 2, da CRP, artºs. 4º, n. 1, al. g), 32º, n. 1, al. c), 41º, n. 1, al. b), 62º, n. 1, al. a), 73º, n. 1, al. c), e 121º, n. 1, do ETAF, art. 69º do DL

n. 519-F/79, de 27/12, os art.ºs. 139º e ss. do Decreto Regulamentar n. 55/80, de 8/10, e os art.ºs. 42º, n. 1, al. a) e 154º do CPT.

Contra-alegou a impugnante, defendendo que o recurso da Fazenda Pública deve improceder.

O EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso da Fazenda Pública deve improceder e o recurso da impugnante deve proceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O tribunal recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) Em 1 de Setembro de 1993, no primeiro Cartório Notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de fusão por incorporação e alteração dos estatutos da sociedade incorporaste.

B) Pela realização daquela escritura foi liquidada à impugnante a quantia de Esc. 912.000\$00, nos termos do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

3. Importa apreciar a questão prévia suscitada pela FP, que defende, como vimos, a incompetência, em razão da matéria, do Tribunal recorrido

Nas suas contra-alegações, a impugnante defende que a competência se fixou pelo acórdão proferido nestes autos, segundo o qual o tribunal tributário de 1ª Instância é materialmente competente para conhecer da liquidação aqui em causa.

Tal asserção está correcta.

Há, porém, que ter em conta, que o Sr. Juiz, por despacho de 13/05/97 (fls. 144 e 145) anulou todo o processado, a partir de fls. 66, inclusive, nesse processado se incluindo o acórdão em causa.

E desse despacho não foi interposto recurso.

Que consequências?

Como é óbvio, o acórdão proferido nestes autos, que transitou em julgado, fez caso julgado formal.

Assim sendo, só através dos procedimentos próprios previstos no Código de Processo Civil é possível pôr em causa tal acórdão. Concretamente através do processo de revisão, com previsão nos art.ºs. 771º e ss. do dito Código.

Ora, tal não aconteceu no presente caso.

Assim, apesar do despacho do Sr. Juiz, mantém-se intocado o acórdão em questão.

Em consequência, mantém-se a competência, em razão da matéria, do tribunal tributário de 1ª instância.

Não procede assim a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública, relativamente à suscitada incompetência em razão da matéria do tribunal tributário de 1ª Instância.

4. Importa agora apreciar a alegada ilegitimidade da Fazenda Pública, por esta suscitada nas suas alegações de recurso.

Pois bem.

Este Supremo Tribunal tem sustentado a verificação da existência de tal legitimidade em situações idênticas à dos presentes autos.

Trazem-se à colação os acórdãos deste STA de 19/3/97 (rec. n. 21.4 10), de 22/10/97 (rec. 20.226) e, mais recentemente, de 9/12/98 (rec. 22.891).

Como é sabido, estamos perante um processo judicial tributário (art. 118º, 2, a) do CPT.

Daí a legitimidade da Fazenda Pública para nele intervir (art. 37º, b) do CPT).

Fazenda Pública que representa, no processo de impugnação, a entidade competente para a liquidação, na impugnação das receitas para-fiscais (art. 154º, c) do CPT).

Trata-se aliás de uma emanção do ETAF (vide art's 72ºe 74º).

Daqui decorre a legitimidade da Fazenda Pública na impugnação dos actos tributários em geral, bem como na impugnação das receitas para-fiscais em especial.

Como se escreveu no acórdão já referido de 22/10/97, "... está constituído, no processo judicial tributário, nomeadamente na impugnação judicial, para o sujeito activo da relação tributária, um sistema obrigatório de representação, a cargo do representante da FP, pertencente à hierarquia da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, que é efectivamente a entidade inserida na administração fiscal do Estado, vocacionada, por definição, para defender os interesses tributários dos entes públicos", e "fora do campo do poder local, em que a autonomia e a descentralização clamarão por uma representação própria do lado activo da relação tributária, não se vê que outra representação a lei processual tributária acolha, que não seja a da hierarquia da DGCI, afastada que está, nessa forma processual, a ampla legitimidade processual que detêm as autoridades recorridas, em contencioso administrativo em geral (art. 26ºda LPTA).

Nem sequer a "DGRN se posiciona como pessoa pública independente no domínio da gestão pública para vir a poder caber em *outras pessoas a quem a lei atribua interesse* - art. 37ºdo CPT - porquanto se integra como órgão do serviço da administração central do Estado, sendo este, cuja administração fiscal é representada pelo RFP, que detém a personalidade jurídica a interessar o preceito".

Afirmamos pois, em consonância com a jurisprudência deste STA, a legitimidade da Fazenda Pública para intervir nos presentes autos.

Também por aqui falece razão à Fazenda Pública.

5. E que dizer da questão de fundo (e que constitui o objecto do recurso da impugnante)?

Está em causa nomeadamente a conformação do art. 5ºda "Tabela de Emolumentos do Notariado" com preceitos comunitários.

Ora, há que dizer que no já referido Processo n. 22.891, onde é suscitada uma questão idêntica à dos presentes autos, foi deliberado consultar o TJCE, formulando-se aí uma série de questões cuja pronúncia foi requerida àquele Alto Tribunal comunitário.

Não há qualquer interesse, ao menos para já, em formular novas questões ao referido Tribunal.

Mas há que aguardar a pronúncia do mesmo Tribunal sobre as questões que lhe foram formuladas.

Impõe-se assim a suspensão dos presentes autos, quanto à questão de fundo, até que haja pronúncia do Tribunal da Justiça das Comunidades.

6. Face ao exposto, acorda-se:

- a) em negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública;
- b) em sobrestar no recurso interposto pela impugnante, até que haja pronúncia do Tribunal da Justiça das Comunidades, suspendendo-se, em conformidade, a instância.

Não são devidas custas quanto ao recurso dito em a), por delas estar isento a Fazenda Pública.

Quanto ao recurso interposto pela impugnante, a final se decidirá quanto a custas.

Logo que seja incorporado no processo n. 22.891 o acórdão do TJCE, a Secção juntará aos presentes autos cópia autenticada de tal acórdão, abrindo de imediato vista ao relator.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Inutilidade Superveniente da lide. Condenação em custas. I. R. S. - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos. Constitucionalidade. Conformidade do C.I.R.S. com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A mera intenção de anulação de actos de liquidação manifestada pela administração tributária, por si só, não produz qualquer alteração na ordem jurídica, pelo que não elimina a utilidade do processo de impugnação judicial, como meio de o contribuinte poder impor àquela essa anulação, não ocorrendo, consequentemente, inutilidade superveniente da lide, por aquela administração ter manifestado tal intenção.*
- 2 — *A condenação ou não em custas depende de a parte ficar vencida na decisão e não da razoabilidade ou não da posição que assumiu.*
- 3 — *No n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.*
- 4 — *Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.*
- 5 — *Na alínea h) deste n.º 3, prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.*

- 6 — *Por força do disposto no art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.*
- 7 — *As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.*
- 8 — *Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.*
- 9 — *Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C. I. R. S., o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.*
- 10 — *No I.R.S. pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.*
- 11 — *A fórmula utilizada na alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.*
- 12 — *As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.*
- 13 — *A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos*

*fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.*

- 14 — *Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R.S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S., pois ela é constitucionalmente imposta.*

Recurso n.º 22.991. Recorrente: Álvaro Manuel Abraços da Silva D'Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ÁLVARO MANUEL ABRAÇOS DA SILVA DE OLIVEIRA, residente em Vila Real de Santo António, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1989.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro julgou procedente a impugnação, por entender que a norma da alínea h), do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S não enferma de inconstitucionalidade material, mas excede os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou o Governo para emití-la, pelo que enferma de inconstitucionalidade orgânica. Este Tribunal não tomou conhecimento de outra questão suscitada pelo recorrente que era a da fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

O processo foi remetido, a pedido da recorrente, ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que concedeu provimento ao recurso quanto à questão da inconstitucionalidade orgânica daquela norma, determinando a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância para conhecer da outra questão suscitada pelo impugnante (fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal).

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

1) *Desconformidade formal do art. 2.º n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. com o disposto no art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.*

*De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc. com subordinação do beneficiário da prestação) e não "gorjetas" enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.*

*É que, como se sabe, decorre do art. 168/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformado assim, a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.*

*Assim, tendo em conta o percurso histórico atribuído da tributação das gratificações, com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Resolução, no mínimo o legislador parlamentar teria que definir claramente se as "gorjetas" continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.*

*Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das "gorjetas" pelo que o art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.*

*2) Desconformidade material do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. face aos art. 13.º, art. 104/1 e 3 da C.R.P por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.*

*De facto, é comumente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das "gorjetas" recebidas por terceiros, pelos profissionais da banca dos casinos sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas, empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.*

*É que, tais rendimentos atribuir não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.*

*Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na C.R.P., art. 13.º art. 104/1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.*

*Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações português, as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as "gorjetas" tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal (art. 213 al. h) do C.I.R.S) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.*

*Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.*

*Em conclusão, o art. 2/3 al. h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art. 13, art. 104/1 e 3 da C.R.P. o que conduz a ser inconstitucional por vício material, devendo como tal ser declarado.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

*Neste Supremo Tribunal Administrativo a recorrente juntou aos autos um requerimento, em que pede que seja declarada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide e não seja condenada em custas, por não ter dado causa ao processo, por a própria Administração tributária admitir que é legítima e defensável a interpretação da recorrente.*

Como fundamento de tais pedidos de extinção da instância e não condenação em custas, a recorrente defende, em síntese, que o Governo, baseando-se na regulamentação jurídica plasmada no n.º 5 do art. 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (1) terá feito uma interpretação autêntica, através de um despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de que junta cópia, no sentido de serem salvaguardadas as expectativas geradas pela não clarificação do regime de tributação das gratificações auferidas pelos trabalhadores de casinos, na sequência da qual ordenou a suspensão ou arquivamento dos processos pendentes, fundando-se no princípio da boa-fé dos contribuintes, na razoabilidade e na interpretação por estes sustentada quanto à definição de tal regime jurídico e na própria indefinição e não actuação célere da Administração tributária.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu doutos pareceres no sentido de não ocorrer a inconstitucionalidade invocada e não haver fundamento legal para o pedido de declaração da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

A)

*O impugnante é profissional da banca nas salas de jogos tradicionais dos Casinos.*

B)

*Oportunamente o impugnante declarou, para efeitos de I.R.S., com referência ao ano em causa, a importância global de 717.125\$00 como rendimento anual recebido.*

C)

*A entidade para quem o impugnante trabalhou, nos termos referidos nas antecedentes alíneas, foi a "Sointal - Soc. de Iniciativas Turísticas Algarvias S.A. ".*

D)

*A empresa mencionada em C) foi sujeita a uma fiscalização por parte da Administração Fiscal.*

E)

*Em consequência da fiscalização referida em D), foi constatado, através da contabilidade da "Sointal ", que o impugnante recebera, no ano de 1989, a quantia, de 1.276.669\$00 a título de gratificações, as quais não declarou para efeitos de I.R.S.*

F)

*As gratificações mencionadas na alínea que antecede foram pres-tadas por terceiros, que não a sua entidade patronal.*

---

(1) O requerente pretenderá, decerto, reportar-se ao n.º 9 deste artigo 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que é o que se refere a matéria relacionada com o caso dos autos, e não ao n.º 5 do mesmo art. 29.º, que introduziu uma alteração ao Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que versa sobre a retenção na fonte.



G)

*Face ao referido em B) e E) o Director Distrital de Finanças de Faro, veio afixar o rendimento colectável do impugnante relativo a 1989.*

H)

*Notificado do rendimento colectável fixada, o impugnante deduziu impugnação, a qual veio a ser indeferida.*

I)

*O indeferimento referido na alínea anterior foi notificado ao impugnante.*

J)

*O S.A.I.R., emitiu notas de apuramento do rendimento colectável e liquidação oficiosa de imposto.*

K)

*Subsequentemente foram emitidas notas de cobrança do imposto.*

K)

*Os docs. referidos em J) e k) foram notificados ao impugnante.*

3 - Em primeiro lugar, importa apreciar o referido requerimento, em que a recorrente pede que seja declarada a inutilidade superveniente da lide.

O referido documento junto com o requerimento em que é pedida a declaração da inutilidade superveniente da lide, cuja autenticidade se ignora, por não estar certificada a sua origem nem a sua correspondência com o original, teria sido emitido pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

De tal documento não resulta, porém, que tenham sido anuladas as liquidações que a recorrente impugnou.

Quando muito, poderá considerar-se tal documento como um anúncio de possível prática de actos administrativos anulando as liquidações referidas.

Mas, essa eventualidade de anulação ou intenção de anulação, por si só, não produz qualquer alteração na ordem jurídica, não afectando, designadamente, os efeitos que a lei reconhece aos actos de liquidação de servirem de base à cobrança das quantias nelas referidas, se necessário por forma coerciva (arts. 110.º e 235.º do C.P.T.).

Para afastar tais efeitos, o presente processo mantém integralmente a utilidade que tinha inicialmente, como única forma de o contribuinte poder obter, sem o concurso das autoridades fiscais, a anulação dos actos que impugnou.

Por isso, o documento referido tem de considerar-se como irrelevante para efeitos do presente processo, não podendo servir de suporte à extinção da instância.

No que concerne à condenação em custas ela decorre do sentido da decisão e de quem dever considerar-se nela vencido (art. 446.º do C.P.C.) e não da razoabilidade ou falta de razoabilidade das posições assumidas no processo, pelo que não releva a opinião da Administração tributária sobre esta matéria.

4 - A primeira questão suscitada pelo recorrente relativamente à tributação das gratificações por ele recebidas, é a de elas serem liberali-

dades atribuídas por terceiros e não pagamento ou contraprestação de certo trabalho ou a ele equiparado, pelo que não estão abrangidas na no conceito de retribuição do trabalho previsto na lei de autorização legislativa em que se baseou a aprovação do C.I.R.S..

Na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indenizações pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto invocado pelo recorrente de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas nos autos, pois, exerce funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como se concluiu no acórdão recorrido.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) citada.

5 - No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se o I.R.S. incida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram «todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de

*outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado».*

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas.

Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

6 - Por outro lado, a questão de o legislador ordinário, ao incluir esta alínea no C.I.R.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo foi objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97; publicado no Diário da República, II Série, de 10-10-97, páginas 12485-12496, sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste aresto, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim, tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

7 - Sustenta também o recorrente que a alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária plasmado nos arts. 13.º e 104.º, n.º 2 da C.R.P..

Esta afirmação tem por base o entendimento do recorrente de a alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. se aplica apenas aos profissionais de banca dos casinos e não a outras pessoas que também auferem gratificações.

A entender-se que o recorrente alude, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer discriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o recorrente exerce.

8 - Se se interpretar aquela afirmação do recorrente como consistindo numa afirmação de carácter factual, no sentido de, na prática, não ser efectivada tributação de rendimentos enquadráveis na referida alínea h), a mesma carece de suporte factual.

Com efeito, a questão de saber se, na prática, ocorre ou não tributação de contribuintes relativamente a rendimentos enquadráveis na alínea de que sejam titulares pessoas que não exercem actividade laboral em casinos constitui uma pura questão de facto, pois para a sua resolução não é necessário interpretar qualquer norma jurídica, mas apenas apurar ocorrências da vida real.

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 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, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido, devendo o Supremo limitar-se aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729.º, n.º 1, do mesmo Código).

No caso dos autos, embora o recorrente tivesse feito tal afirmação de que o âmbito de aplicação daquela alínea h) se circunscreve aos profissionais de banca dos casinos, as instâncias não consideraram como provado que ocorra, na prática, essa alegada tributação exclusiva dos profissionais de banca dos casinos.

Pelo que se disse, neste caso, este Supremo não pode censurar a actividade das instâncias na fixação da matéria de facto, pelo que tem de concluir-se pela ausência de suporte factual da sua posição.

9 - Poderá, porém, entender-se a posição do recorrente, no ponto referido, como reportando-se às dificuldades práticas que presumivelmente existirão para tributar efectivamente as gratificações auferidas por pessoas que exercem outras actividades profissionais, por não estar legalmente regulamentada a forma de as distribuir.

Esta questão foi apreciada no referido acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional, em termos que merecem a nossa concordância.

Como aí se referiu,

*O conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdobrável (...) no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade dos impostos, o primeiro significando a adstricção de todos os cidadãos ao pagamento de impostos - o que caracteriza a sua universalidade -, o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (...). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualmente vertical)».*

*Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.*

*A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.*

*Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.*

Por isso, ao contrário do que pretende o recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada.

10 - Alega ainda o recorrente que as gratificações são irrelevantes para efeitos de segurança social e indemnização por despedimento sem justa causa.

Mesmo que fosse exacta esta afirmação, a inconstitucionalidade não estaria na consideração dos rendimentos provenientes de gratificações para efeitos fiscais.

Com efeito, a desigualdade ou injustiça legislativa que consubstanciaria uma hipotética diferença de relevância dada aos referidos rendimentos para os vários fins referidos, poderia ser corrigida por duas

formas: ou retirando aos referidos rendimentos a relevância para efeitos fiscais ou atribuindo-lhes relevância para aqueles outros fins.

Ora, a percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição.

Consequentemente, a forma constitucionalmente admissível de correcção da hipotética injustiça que derivaria da irrelevância daqueles rendimentos para fins não fiscais, teria de consistir na alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Assim, a eventualidade de ocorrência da injustiça referida, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R.S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S..

II - Sustenta ainda o recorrente que no regime do imposto sobre sucessões e doações, as doações de bens móveis não são, em regra, tributadas.

Esta afirmação, porém, carece de suporte legal, pois a regra que vigora no nosso direito é a de as doações de bens móveis serem tributadas em sede de imposto sobre as doações (art. 3.º do C.I.M.S.I.S.D.).

Por outro lado, como se disse, sendo as gratificações conexonadas com o trabalho, justifica-se a sua tributação como qualquer outros rendimentos do trabalho, por imposição do princípio da igualdade.

Termos em que se acorda em

- indeferir o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide;

- negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido com esta fundamentação;

- ordenar que, após o trânsito em julgado deste acórdão, o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1ª instância a fim de ser apreciado o fundamento da impugnação não apreciado na sentença proferida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### 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 23.049. Recorrente: Maria Helena dos Santos Vieira;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Maria Helena dos Santos Vieira deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, oposição à execução que contra si revertera na qualidade de gerente da sociedade "Vieira e Jesus, Lda." por não exercer na referida sociedade a gerência de facto.

Por sentença do MºJuiz desse Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformada com a decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1) A douda decisão recorrida não fez qualquer prova da culpa da gerência da oponente como causa directa da insuficiência do património da executada para pagamento das dívidas revertidas.

2) As dívidas revertidas dizem na sua grande maioria respeito ao ano de 1990 e até 30 de Junho de 1991.

3) A redacção conferida ao artigo 16º do CPCI pelo DL 68/87 de 9.2 pressupõe que a Fazenda Pública fizesse prova da gerência culposa da oponente.

4) A douda sentença recorrida ao interpretar e aplicar o artigo 16º na redacção que lhe foi dada pelo DL 68/87 de forma diferente da aqui exposta violou a mencionada disposição legal.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal pronunciou-se pelo provimento do recurso.

Afigurando-se ao Relator que o recurso não versava apenas matéria de direito, foram as partes notificadas para se pronunciar sobre tal questão mas nada disseram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Encontra-se registada na Conservatória do Registo Comercial de Caldas da Rainha a sociedade comercial por quotas «Vieira & Jesus, Lda».

b) O contrato de sociedade da «Vieira & Jesus, Lda.» foi inscrito naquela Conservatória em 3-2-81, dele constando como sócios Florinda de Jesus, Luís António Marques Vieira, Maria Helena dos Santos Vieira, aqui oponente, e Filipe dos Santos Vieira, sendo a gerência aí atribuída a todos eles, e obrigando-se a sociedade com as assinaturas de dois gerentes, uma das quais deverá ser sempre a do sócio Luís Vieira.

c) A cessação de funções da gerente Maria Helena dos Santos Vieira foi registada em 28-5-92 (tudo conforme docs. de fls. 27-29vº).

d) A oponente, na qualidade de representante legal e (ou) na qualidade de gerente da «Vieira & Jesus, Lda.», após a sua assinatura nos docs. de fls. 31 e 32; 36 a 38; 40 a 48; 53 a 55; 57vº; 73; 76 e 77 e 81, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

e) A oponente até ao ano de 1991, e enquanto andou a estudar, recebeu remuneração da «Vieira & Jesus, Lda.», como gerente desta, tendo recebido, nessa qualidade, no ano de 1988, a importância de esc. 212.500\$00 - duzentos e doze mil e quinhentos escudos - (doc. de fls. 81 e depoimento da oponente a fls. 86).

f) A oponente esteve matriculada no curso de Professores do Ensino Básico - Variante de Português/Francês, em regime diurno, de 1987 a 1991, que concluiu em 26 de Junho deste último ano (doc. fls. 5).

g) A oponente é professora efectiva da Escola E. B. 2, 3 do Cartaxo, destacada na Escola E. B. 2, 3 de Maceira, leccionando com horário completo desde 1 de Setembro de 1991 (doc. fls. 7).

h) Por dívidas de IVA (anos de 1990 e de 1991) e de IRC (ano de 1990) foi instaurado contra a «Vieira & Jesus, Lda.» o Proc. de Ex. n.º 1350-95/1023470, a correr termos na Rep. de Finanças de Caldas da Rainha (fls. 9 a 17).

i) Por despacho de 26-6-96 foi ordenada a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, entre os quais a aqui oponente, que nessa qualidade foi citada em 25-2-97, para pagar a quantia de esc. 7.087.777\$00, deduzindo a oposição em 19-3-97 (fls. 2, 24 e 25).

Logra prioridade do conhecimento da questão da incompetência hierárquica.

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 decicum*".

Conforme se alcança das alegações, cujas conclusões se transcreveram, a recorrente refere na 2.ª conclusão que as dívidas revertidas dizem na sua grande maioria respeito ao ano de 1990 e "até 30 de Junho de 1991". No probatório da sentença recorrida apenas se refere que as dívidas de IVA respeitam aos anos de 1990 e 1991, sem qualquer indicação de anterioridade relativamente ao mês de Junho, e que as de IRC respeitam a 1990. Dessa limitação a Junho de 1991 pretende a recorrente retirar efeitos no sentido da não aplicabilidade do CPT para que se aplique o DL 68/87. Temos assim que, não se mostrando no probatório da sentença que todas as dívidas são anteriores a tal data e ao CPT, não pode entender-se que o recurso versa apenas matéria de direito.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso sendo para o efeito competente o Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Vitor Manuel Marques Meira* — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso de acto administrativo que aplicou coima por falta de entrega do IVA liquidado juntamente com a respectiva*



*declaração. Sucessão de normas. Aplicação da mais favorável.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A conduta do agente que, em 4 de Novembro de 1993, deixou de entregar o IVA liquidado juntamente com a respectiva declaração, é punível pela redacção original do artigo 29º do RJFNA, então vigente, por força do disposto no nº 1 do artigo 3º do decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, salvo se a lei posterior for mais favorável - nº 2 do mesmo artigo.*
- 2 — *Verificando-se que a coima a aplicar, segundo aquela versão da norma, é de 300.000\$00, e que seria de 261.000\$00 se se atendesse à alteração introduzida pelo decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, a conduta deve ser punida atendendo a essa alteração, ainda que não vigente à data da prática da infracção, por mais favorável ao arguido.*

Recurso n.º 23.080. Recorrente: FICOLOR - Empresa Têxtil, Lda.;  
 Recorrido: Director Distrital de Finanças do Porto; Relator: Exm.º  
 Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **FICOLOR - EMPRESA TEXTIL, S.A.**, com sede em Junces, Macieira, Vila do Conde, recorre da sentença da Mmª. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que só em parte concedeu provimento ao recurso interposto de decisão do Director Distrital de Finanças do Porto que lhe aplicou a coima de 300.000\$00 por infracção ao disposto no artigo 26º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Formula as seguintes conclusões:

1ª

O Exmo Senhor Juiz *a quo* ao fixar a coima à recorrente em 261.000\$00, não teve em linha de conta as normas da aplicação da Lei no tempo.

2ª

Com efeito, o Exmo Juiz *a quo*, ao fixar o montante da coima, aplicou o artº 29º do RJFNA com a redacção dada pelo Dec-Lei nº 394/93 de 24 de Novembro e que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1994.

3ª

Ora, como a infracção foi prepretada em 4 de Novembro de 1993 e segundo o nº 2 do artº 4º do RJFNA e o nº 1 do artº 3º do Dec-Lei nº 322/82, de 27 de Outubro, a punição da contra-ordenação é determinada pela lei vigente no momento da prática do facto, aplica-se a este caso concreto o art.º 29º do RJFNA na redacção anterior ao Dec-Lei nº 394/93 de 24 de Novembro.

Assim sendo, a sentença proferida, por erro de interpretação e de aplicação, violou o disposto no nº 2 do artº 4º e art.º 29º do RJFNA e no nº 1 do art.º 3º do Dec-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, pelo que

deve ser revogada e substituída por outra, que aplique à recorrente a coima de 20.000\$00”.

1.2. Não foram produzidas contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, pelas razões invocadas pela recorrente, com quem discorda, porém, no tocante ao pretendido quantitativo da multa.

1.4. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A matéria de facto vem assim fixada (as alíneas são de iniciativa nossa):

A)

“em 04.11.993 deu entrada nos serviços de administração do IVA, enviada pela recorrente, a declaração periódica relativa a Agosto de 1993 sem o respectivo meio de pagamento do imposto, o qual importava em 1.302.290\$00 (fls. 2);

B)

a primeira comunicação efectuada à arguida foi a notificação dos factos apurados e para querendo apresentar a sua defesa, ocorrida em 04.09.995 (fls. 8 a 10).

C)

a decisão ora sob recurso foi proferida em 12.11.996”.

3.1. A única divergência manifestada pela recorrente em relação à sentença recorrida refere-se ao montante da coima que por ela foi fixada em 261.000\$00 e que a recorrente quer ver alterado para 20.000\$00.

A razão dessa divergência está em, segundo a recorrente, dever aplicar-se ao caso a redacção original do artigo 29<sup>o</sup> do Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras (RJIFNA), e não a redacção dada pelo decreto-Lei n<sup>o</sup> 394/93, de 24 de Novembro, porquanto a infracção data de 4 de Novembro de 1993.

3.2. Estamos perante infracção que consiste na falta de entrega do IVA liquidado juntamente com a declaração a que se refere o artigo 40<sup>o</sup>n<sup>o</sup> 1 alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Segundo o n<sup>o</sup> 1 do artigo 26<sup>o</sup> do mesmo Código, o montante do imposto deve ser entregue “simultaneamente com as declarações”.

Fixado como está que a declaração em causa foi entregue em 4 de Novembro de 1993 sem o correspondente meio de pagamento do imposto, a infracção ocorreu nessa precisa data.

A punição rege-se pela lei então vigente, por força do disposto no artigo 3<sup>o</sup>n<sup>o</sup> 1 do decreto-Lei n<sup>o</sup> 433/82, de 27 de Outubro, salvo se a posterior for mais favorável ao arguido - n<sup>o</sup> 2 do mesmo artigo.

Vigorava, em 4 de Novembro de 1993, a original redacção do artigo 29<sup>o</sup> do RJIFNA:

“1 - À não entrega, total ou parcial, por período até 90 dias, ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei será aplicável coima variável entre o valor da prestação em falta e o dobro da mesma, com o limite mínimo de 20.000\$00 e o máximo de 300.000\$00.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre metade e o valor da prestação em falta, com o limite mínimo de 10.000\$00 e máximo de 150.000\$00.

3-(..)

4 - Se as condutas mencionadas nos nºs 1 e 2 forem imputáveis a pessoa colectiva ou entidade fiscalmente equiparada, os limites das coimas neles previstas elevar-se-ão para o dobro”.

3.3. A decisão recorrida imputou à recorrente “a culpa a título de negligência” e fixou o IVA em falta em 1.302.290\$00 (cfr. fls. 33 verso e 36). Considerou, por isso, e porque se trata de pessoa colectiva, que o montante mínimo da coima era de 260.458\$00, e o máximo de 1.302.290\$00, fixando-a, em concreto, no mínimo, que arredondou para 261.000\$00.

A decisão fez actuar, como dela consta, o artigo 29ºnºs 1, 2 e 9 do RJIFNA. Mas atendeu à redacção dada pelo decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, o que nos é revelado pelas referências ao nº 9 do artigo, que, antes, não existia, e às percentagens de 10% e metade, que não eram as constantes do primitivo nº 2.

Vejamos os resultados a que se chegaria aplicando a redacção anterior àquele decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, como pede a recorrente.

O nº 2 do artigo 29º, nessa redacção, não se refere aos limites mínimo e máximo de 10% e metade, respectivamente, do montante do imposto em falta, mas a metade e ao total, com um mínimo de 10.000\$00 e um máximo de 150.000\$00.

Deste modo, se se tratasse de pessoa singular, a coima seria de 150.000\$00. Isto porque metade do imposto são 651.145\$00, o que ultrapassa o limite máximo de 150.000\$00, o qual é também excedido pelo total do imposto, 1.302.290\$00. Mas, porque se trata de pessoa colectiva, e por força do disposto no nº 4 do artigo, os limites elevam-se para o dobro. Também aqui o limite máximo, 300.000\$00, é ultrapassado, quer pela metade, quer pelo total do imposto devido. A coima seria, assim, de 300.000\$00.

3.4. Ora, acontece que a coima fixada à recorrente, por aplicação dos nºs 2 e 9 do artigo 29º do RJIFNA, na redacção do decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, foi de 261.000\$00.

A aplicar-se a redacção dos nºs 2 e 4 do mesmo artigo, com a redacção que tinham aquando da prática da infracção, como quer a recorrente, a coima havia de ser fixada em 300.000\$00, conforme se viu.

Mas o artigo 3ºnº 2 do decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, dispõe que “se a lei vigente ao tempo da prática do facto for posteriormente modificada, aplicar-se-à a lei mais favorável ao arguido, salvo se este já tiver sido condenado por decisão definitiva ou transitada em julgado e já executada”.

Temos, assim, que a lei a aplicar é a resultante das alterações introduzidas pelo decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro.

Sendo essa a lei que a sentença utilizou, merece ser confirmada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

**Acórdão de 9 de Junho de 1999.****Assunto:**

*Contribuições da segurança social — privilégio creditório — inconstitucionalidade.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — O art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, concedeu às contribuições para a segurança social um privilégio creditório equiparado ao que o art.º 748.º do Código Civil concedeu à contribuição predial, ao imposto sucessório e à sisa;*
- II — O art.º 11.º é materialmente inconstitucional por poder violar o princípio da confiança insito no princípio do Estado de direito, e por violar o princípio da proporcionalidade (art.ºs 2.º e 18.º, n.º 2, da CPR);*
- III — O Decreto-Lei n.º 103/80 é juridicamente inexistente por carecer da referenda ministerial (art.º 140.º, n.º 2, da CRP).*

Recurso n.º 23.144; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Maria Lucinda Martins Nunes Gomes;

**1.º Relatório**

Com fundamento em ilegalidade (por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento das contribuições para a segurança social a cargo de vendedor do prédio), prescrição dos créditos exequendos e dos juros de mora, inconstitucionalidades do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e nulidade de citação para a execução, MARIA LUCINDA MARTINS NUNES GOMES, residente em França, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu a título de responsável subsidiária pela dívida do vendedor do prédio, António de Jesus Sousa, por contribuições à segurança social.

Por sentença de 26.6.98 (fls. 104 e 111), o M.º Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a oposição procedente e declarou a oponente parte ilegítima para a execução fiscal, após ter entendido que o privilégio indicado no art.º 11.º é geral e não especial, pelo que não goza do direito de sequela.

Inconformado com esta sentença dela recorreu a Fazenda Pública para esse STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1. O privilégio imobiliário previsto no art.º 11.º do DL n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto n.ºs 1 e 3 do art.º 735.º do C. Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuido no n.º 3 do art.º 735.º C. C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751.º C. Civil, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4. A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147.º CPCI, é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução.

5. A douda sentença recorrida violou o preceituado nos art.<sup>os</sup> 147.º CPC1, 735.º 3 e 751.º do C. Civil, e art.º 11.º do DL n.º 103/80, de 9/5.

A oponente contra-alegou, sustentando a sentença recorria.

Neste STA, o D.º PGA emitiu doudo parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se a parte dispositiva da sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

— A 1.ª Secretaria Administrativa de Execução Fiscais do Porto instaurou, em 18/07/85, processo executivo contra António Jesus de Sousa, por dívidas de contribuições à Segurança Social dos anos de 1984 e de 1985, no montante de Esc.: 19.194.124\$900 e de quotasções ao ex-Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, juros de mora e multa, no valor de Ec.: 12.921.144\$00, num total de Esc.: 32.115.286\$00.— aquela execução sob o n.º 1905/94 foram apensos outros processos;

— o dito processo executivo esteve parado desde 17/09/90 até 08/06/95, a pedido da entidade exequente por virtude da celebração de acordo extra-judicial para regularização da dívida que veio a ser anulado por incumprimento;

— a execução prosseguiu a pedido da mesma entidade,

— No processo n.º 1905 foi penhorado o bem constante do auto de fls. 08 daqueles autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos.

— no apenso n.º 8.471 foi penhorado o bem constante do auto de fls. 11 desses autos e no apenso n.º 1906 o bem constante do auto de fls. 06 do mesmo processo;

— os bens imóveis penhorados a fls. 06 do referido processo n.º 1906 são constituídos pelas fracções A, E e F, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, cito na Rua Pero de Alenquer, 55 a 57, no Porto;

— no mesmo apenso n.º 8.471 o imóvel penhorado corresponde a um prédio urbano em construção, cito na Praça Dr. Teotónio Pereira, n.ºs 3 a 41 e Rua do Bonfim, n.ºs 561 a 563, omissio à matriz predial urbana, estando o terreno inscrito na matriz predial rústica sob o art.º 190.º e descrito na 1.ª Conservatória do registo Predial do Porto sob o n.º 51 139, a fls. 157, do livro B-144;

— em 21/06/83 foi inscrita a favor do devedor originário a aquisição do citado prédio descrito na C.R.P.P. sob o n.º 51 139;

— deste prédio foi desanexado o prédio descrito sob o n.º 57 663;

— em 22708/88 foi inscrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial do Porto o prédio descrito sob o n.º 57 663, inscrito na matriz sob o art.º 10 808, edificio de cave, r/c, cinco andares e sótão, Rua do Bonfim n.ºs 511, 557, 560 e 563, e Praça Teotónio Pereira, n.ºs 3, 5, 9, 23, 27, 29, 37, 39 e 41, constituído pelas fracções autónomas A a Z, AA a ZZ, BA a BZ, CA a CZ DA a DZ, EA a EZ FA a FZ;

— em 21/09/89, foi inscrita a aquisição a favor da oponente da fracção CH;

— face ao auto de diligências nos termos do qual o executado não possuía outros bens penhoráveis, foi ordenada a reversão contra os proprietários dos imóveis penhorados, entre os quais a oponente, que foi citada como tal em 12/12/96;

— esta oposição deu entrada na Repartição de Finanças em 02/01/97.

## 2.º Fundamentos

O que está em causa nestes autos é a correcta interpretação do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio. Diz este preceito:

OS CRÉDITOS PELAS CONTRIBUIÇÕES (à segurança social), 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 NOS ARTIGO 748.º DO CÓDIGO CIVIL.

Decompondo esta norma, temos os seguintes elementos normativos:

— Os créditos da segurança social gozam de privilégio imobiliário;

— Esse privilégio atinge os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo;

— Os créditos com esse privilégio imobiliário graduam-se logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil.

Lendo o probatório, temos que o que está em causa são dívidas de contribuições à segurança social e quotizações para o Fundo de Desemprego, juros de mora e multa, de 1983, 1984 e 1985; o processo executivo foi instaurado em 18.7.1985; o prédio em causa foi inscrito na conservatória do registo predial a favor do devedor originário em 21.6.83; em 21.9.1989 foi inscrita a aquisição a favor da oponente (recorrente) da fracção CH.

O tribunal de 1.ª Instância julgou a oposição procedente somente por ter entendido que o privilégio imobiliário indicado no art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, não goza do direito de seqüela contra o adquirente da fracção, pois não é aplicável o disposto no art.º 751.º do Código Civil, mas o art.º 749.º desse diploma, sobre privilégios mobiliários gerais. Quanto à ordem de graduação indicada no art.º 11.º, escreveu-se na sentença recorrida que o art.º 11.º diz apenas respeito à ordem de graduação dos outros privilégios imobiliários, que não à oponibilidade a terceiros dos mesmos, pois este está regulado no art.º 751.º do Código Civil. Assim, por não haver o direito de seqüela não pode ordenar-se a reversão da execução contra o adquirente da fracção.

A Fazenda Pública tem outro entendimento, pois diz que o privilégio indicado no art.º 11.º é um privilégio imobiliário especial, nos termos do art.º 735.º n.º 3, do Código Civil, pelo que é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de seqüela nos termos do art.º 751.º do Código Civil.

Ora, todo o problema está na correcta interpretação do art.º 11.º e no apuramento da sua validade ou invalidade constitucional. Aliás, a oponente tinha suscitado a questão da inconstitucionalidade do art.º 11.º.

A jurisprudência não é pacífica a respeito da interpretação do art.º 11.º. Assim, a Fazenda faz apelo ao acórdão deste STA de 22.10.97, o qual classificou de privilégio imobiliário especial o privilégio indicado no art.º 11.º, no que se seguiu uma interpretação mais próxima da letra da lei. O Supremo Tribunal de Justiça seguiu o mesmo caminho nos acórdãos de 29.5.80 (BMJ 297-298), de 17.11.81 (BMJ 311-358), de 21.185 (BMJ 343-306). No acórdão de 11.4.84 do Pleno desta 2.ª Secção do STA também se decidiu que o privilégio indicado no art.º 11.º prefere ao penhor e à hipoteca ainda que estas últimas garantias tenham sido constituídas anteriormente, tendo-se feito aplicação do disposto no art.º 751.º do Código Civil.

Em sentido contrário está a jurisprudência mais recente deste STA, cujo Leading case é constituído pelo acórdão de 13.3.96, publicado no BMJ 455-330 a 333. Mas há mais. Esta segunda corrente jurisprudencial, para evitar a injustiça grave e notória causada pela interpretação literal, sustenta que o art.º 11.º confere ao credor o direito de seqüela, e que a ordem de graduação indicada no art.º 11.º não passa de uma ordem de graduação que não põe em causa a não oponibilidade a terceiros.

Alguma doutrina vai no sentido desta última tese. Assim, para o Dr. A LUÍS GONÇALVES, o art.º 11.º instituiu um verdadeiro privilégio imobiliário geral, pelo que deve considerar-se alterado o disposto no art.º 735.º, n.º 3, do Código Civil. Para este jurista, o art.º 749.º do Código Civil, sobre privilégio geral e direitos de terceiro, estabelece um princípio geral tendo para os privilégios mobiliários gerais como para os privilégios imobiliários gerais (cfr. Privilégios Creditórios: Evolução histórica. Regime. Sua inserção no tráfico creditício, in Boletim da Faculdade de Direito (Coimbra), vol. LXVII (1991), págs. 37 a 39). O Prof. ALMEIDA COSTA escreveu que “às hipóteses que possam verificar-se de privilégios imobiliários gerais, criados posteriormente, aplica-se o regime há pouco indicado dos correspondentes privilégios mobiliários (art.º 749.º)” — cfr. Direito das Obrigações, 5.ª ed., pág. 825. Também o Prof. ANTUNES VARELA chama de geral ao privilégio indicado no art.º 11.º (cfr. Das Obrigações em Geral, vol. II, 4.ª ed., pág. 556).

Toda a interpretação deve buscar o pensamento legislativo (art.º 9.º do Código Civil), a ratio da lei. Para procurar o pensamento legislativo não podemos nem devemos seguir a jurisprudência dos conceitos, mas antes a jurisprudência dos interesses em jogo, ou mesmo a jurisprudência dos valores em causa. Ora, o interesse que está em causa, ou o valor a defender, é a concessão de um privilégio creditório à segurança social, isto é, de uma faculdade que, em atenção à causa do crédito, se concede a certos credores de serem pagas com preferência a outros (art.º 733.º do Código Civil). O Art.º 11.º não concede um privilégio creditório à segurança social para que esta, na prática, não fique com privilégio algum. A Lei não pode dar com uma mão o que tira com a outra.

O problema da classificação de privilégio concedido pelo art.º 11.º, se geral (por abranger todos os imóveis), se especial (por ser imobiliário — art.º 735.º, n.º 3, do CC) é um problema de conceitos, para os quais os juristas têm uma certa propensão. O art.º 11.º não nos dá a qualificação jurídica do privilégio que concede à segurança social, não o classificando de geral ou de especial. O que de relevante nos diz o art.º 11.º é que esse privilégio imobiliário se gradua LOGO APÓS OS CRÉDITOS REFERIDOS NO ARTIGO 748.º DO CÓDIGO CIVIL. Não se trata meramente de um problema de graduação após a admissão do crédito. Trata-se do pensamento profundo do legislador, o qual quis equiparar os créditos de segurança social aos créditos indicados no art.º 748.º do Código Civil, graduando-se logo a seguir (alguma graduação tem de haver entre eles).

Ora, os créditos que o art.º 11.º toma como referência, para equiparação, são os seguintes créditos com privilégios imobiliários:

- 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.

O art.º 11.º manda que logo a seguir a estes serão graduados os créditos pelas contribuições para a segurança social.

Não se pode dissociar a admissão do crédito da graduação do mesmo. Não se pode não admitir o crédito (para não prejudicar terceiros) para, depois, não o admitir à graduação. O legislador quis dar alguma preferência aos créditos da segurança social. E, para o efeito, equiparou esses créditos com os indicados no art.º 748.º do Código Civil.

Ora, porque razão o legislador deu preferência aos créditos indicados no art.º 748.º do Código Civil? Por que razão o art.º 751.º do CC diz que os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquirem o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores?

Os Profs. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA indicam a razão de ser da preferência concedida: a incidência dos créditos em causa é pequena e, embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças (cfr. Código Civil Anotado, vol. 1, 4.º ed., pág. 771). E acrescentam os civilistas que a prioridade concedida ao Estado e às autarquias tem a sua justificação, pelo fim de interesse público a que a contribuição se destina e pelo facto de esta ser uma retribuição de serviços que o Estado ou as autarquias prestam, não só ao contribuinte, mas à colectividade em geral.

Acontece que nenhuma destas razões se verifica no caso das contribuições para a segurança social. Como muito bem disse a recorrente, a mesma tratou de saber antes de adquirir as suas fracções que encargos incidiam sobre essas fracções e soube que as dívidas em causa não constavam do registo predial, não se encontrando registado qualquer privilégio creditório. Por outro lado, devido ao sigilo fiscal, também não poderia obter qualquer informação junto das repartições de finanças no sentido de saber se o devedor originário teria dívidas para com a Segurança Social. Assim, a dispensa do registo, e conseqüente falta de publicidade, tem os mais graves inconvenientes, violando o princípio da boa-fé de terceiros.

E, de facto, assim é. O art.º 27.º-D do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho, prevê e pune o crime de violação de sigilo sobre a situação contributiva das entidades empregadoras. Deste modo, quem compra imóveis às entidades empregadoras não tem possibilidade de saber, antes da compra, se existem dívidas à segurança social por parte do vendedor. Por outro lado, o privilégio referido no art.º 11.º não está sujeito a registo. Finalmente, quando o comprador adquiriu ainda não havia qualquer penhora registada. Logo, o comprador não sabia nem tinha possibilidade de saber que quem vendia tinha uma dívida à segurança social que gozava d um privilégio creditório sobre o bem objecto do contrato de compra e venda. Daí que estivesse de boa-fé e que confiasse que o prédio fosse livre e alodial.

Por outro lado, as contribuições para a segurança social nem têm um fim de interesse público como os impostos indicados no art.º 748.º do Código Civil, nem são uma contrapartida de um serviço prestado pelo Estado à colectividade em geral.

Deste modo podemos concluir que o legislador do art.º 11.º não podia nem devia equiparar as contribuições para a segurança social aos impostos referidos no art.º 748.º do Código Civil, sob pena de poder causar, como de facto causou no caso sub judicio, uma grande



violação do princípio da confiança legítima, insito no princípio do Estado de Direito, consagrado no art.º 2.º da Constituição e da República Portuguesa.

Dir-se-á que o privilégio ainda tem interesse para aqueles casos em que os bens se mantêm no património da entidade patronal e ainda não foram transmitidos a terceiro. Sucede que esse não é o caso dos autos, pois houve transmissão registada em 21.9.89.

A solução consagrada no art.º 11.º é desproporcionada, pois pode lesar gravemente terceiros de boa fé e restando à Segurança Social a garantia prevista no art.º 12.º (hipoteca legal). Daí que o art.º 11.º viole o princípio da proporcionalidade previsto no art.º 18.º, n.º 2, da Constituição da República.

Finalmente, a disciplina contida no Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, foi aprovada em Conselho de Ministros em 1.4.80, foi promulgada pelo Presidente da República em 5.5.80, mas não foi referendada pelo Primeiro Ministro. Ora, um decreto-lei carecia então, como ainda hoje carece, de referendo ministerial, determinando a falta de referendo a sua inexistência jurídica (art.º 143.º da CRP), na redacção então vigente, e art.º 140.º da actual redacção).

Ora, de acordo com o disposto no art.º 204.º da CRP, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infringam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados. Trata-se mesmo de uma questão de conhecimentos officiosos, como se decidiu no acórdão de 16.4.98, deste STA, in AD 443/1376.

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em recusar a aplicação do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, por violação dos art.ºs 2.º, e 140.º, n.º 2 da CRP, em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida, ainda que por outros fundamentos.

Sem Custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes*. (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Alfredo Madureira* (com a declaração de que, em nosso entender, o presente recurso jurisdicional improcederia, desde logo, por questionado privilégio não gozar de direito de sequela). — M.º P.º *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999

### 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 1.ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF.*

Recurso n.º 23.156. Recorrente: José António Mendes Ribeiro;  
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOSÉ ANTÓNIO MENDES RIBEIRO, da sentença do TT de 1ª Instância, de Lisboa, proferida em 15/07/98, que julgou improcedente a oposição pelo mesmo deduzida contra a execução fiscal n.º 100.926.5/92 e apensos, do 7º Bairro Fiscal daquela cidade, originariamente instaurada contra NPR - EQUIPAMENTOS E SISTEMAS INFORMATICOS, SARL, e que contra si revertera.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A sociedade efectuou pagamentos por conta da dívida exequenda no valor de Esc: 2.650.000\$00.

2 - A aliás, douta sentença recorrida não extrai qualquer consequência desse facto, limitando-se a julgar a instância executiva válida e eficaz, quando, pelo menos nessa parte, deveria declarar parcialmente extinta a dívida exequenda, pelo que, a sentença encontra-se, assim, ferida de nulidade, porquanto o Juiz *a quo* não se pronunciou sobre questão que deveria apreciar, *ex vi* do disposto no art. 668º, nº 1, alínea d) do código de Processo Civil (CPC), aplicável conforme disposto no art. 2º do Código de Processo Tributário (CPT).

3 - Nos termos do art. 132º, nº 1, do CPT, a possibilidade de o Juiz conhecer imediatamente do pedido sem promoção das diligências de prova requeridas só se pode verificar quando:

a) a questão seja apenas de direito;

b) sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários para a boa decisão da causa.

4 - O Meretíssimo Juiz *a quo* nada refere quanto à suficiência dos autos para avaliação da questão de facto decisiva para efeitos de determinação da constituição do recorrente em responsabilidade subsidiária nos termos do art. 13º do C.P.T. - nem se dignando julgar quanto a essa questão de facto.

5 - Ao negar a possibilidade de audição das testemunhas, o Meretíssimo Juiz *a quo* impossibilita ao recorrente fazer a prova, diabólica, embora, que não foi por culpa sua que a situação patrimonial da empresa não permitiu à empresa originalmente executada solver a dívida fiscal exequenda.

6 - De acordo com jurisprudência do STA, “a não audição de testemunhas implica a denegação do direito de defesa, não permitindo a produção de prova” (Cf. decisão da reclamação nº 478, proferida pela 2ª Secção do STA em 29 de Setembro de 1998), jurisprudência que bem se aplica ao caso concreto, uma vez que a questão de facto é central para a boa decisão da causa.

7 - A não audição das testemunhas arroladas pelo recorrente configura clara violação do disposto no art. 132º, nº 2 do C.P.T., aplicável *ex vi* do disposto no art. 293º do C.P.T., tendo em particular atenção a necessidade de a interpretação e aplicação daquele preceito dever ser efectuada conforme ao disposto no art. 20º, maxime nº 5, da Constituição da República.

8 - Decorre claramente dos autos que:

a) a sociedade executada possuía bens penhoráveis, mesmo de um ponto de vista material ou de facto, pois poderia ter-se efectuado a penhora de direitos designadamente no que se refere ao valor dos suprimentos;

b) os mesmos bens eram mais do que suficientes para fazer face ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

9 - Pelo que a reversão foi decretada ilegalmente por violação das regras estabelecidas no n.º 2 do art. 239.º do C.P.T.

10 - Quanto à legalidade da reversão, a, aliás, douta sentença recorrida é completamente omissa: limita-se a conjugar e reproduzir o disposto nos arts. 351.º a 353.º do C.P.T., cujos termos são aplicáveis aos casos em que sobrevenha à reversão o conhecimento de bens penhoráveis à sociedade originalmente executada.

11 - E, ao apelar à conjugação dos arts 351.º a 353.º do C.P.T., a aliás, douta sentença recorrida faz incorrecta aplicação da lei, apesar do que antes afirmou ser o direito aplicável, a conclusão do, aliás, douto, Tribunal *a quo*, é bem outra: por que não se efectuou qualquer penhora mantêm-se os pressupostos de reversão contra o recorrente.

12 - Pelo que,

a) Ao não se pronunciar sobre os pressupostos da reversão nos termos em que esta se configura nos autos, a, aliás, douta sentença recorrida está mais uma vez, e agora na sua integralidade, ferida da nulidade, *ex vi* do disposto no art. 668.º, n.º 1 alínea d), do Código de Processo Civil (C.P.C.), aplicável conforme disposto no art. 2.º do Código do Processo Tributário (C.P.T.).

b) Ao não declarar a ilegalidade da reversão, a, aliás, douta sentença recorrida viola o disposto no art. 239.º, n.º 2, do C.P.T..

c) Ao não declarar a suspensão da instância contra o recorrente revertido, a, aliás, douta sentença recorrida viola o disposto nos arts. 351.º a 353.º do C.P.T..

13 - Decorre da lei, e é um dado de facto, que o IVA não é pago pelos clientes do sujeito passivo aquando da facturação

14 - O art. 13.º, n.º 1, do C.P.T., estabelece a responsabilidade subsidiária dos administradores por todas as contribuições e impostos não se vislumbrando qualquer especialidade ou excepionalidade quanto às dívidas de impostos sobre o valor acrescentado.

15 - A decisão viola ainda outro aspecto do art. 13.º n.º 1 do C.P.T., porquanto, ao invés do que pretende o Meretíssimo Juíz *a quo*, o que se deve discutir e analisar não é a suficiência do lucro societário, mas outrossim a suficiência do património da empresa.

16 - O Meretíssimo Juíz *a quo*, quiçá pretendendo substituir-se ao legislador, estabelece distinções onde não as há - o art. 13.º não distingue quanto à natureza dos impostos em dívida pela representada do administrador revertido - e interpreta incorrectamente o preceito, ao confundir o lucro com o património da executada originária, pretendendo, assim, e afinal, evitar a aplicação da lei, i. e., furtar-se à análise casuística da culpa funcional e subjectiva do administrador revertido, análise essa que é imposta pelo art. 13.º n.º 1 do C.P.T..

17 - Pelo que, a, aliás, douta sentença recorrida viola expressa e grosseramente o disposto no 13.º, n.º 1, do C.P.T., porquanto se recusa a conhecer da questão da culpa do administrador revertido na insuficiência do património da executada originária para satisfação dos respectivos créditos fiscais.

Nestas termos deve o recurso interposto da, aliás, douta sentença recorrida, ser julgado como provado e procedente, com as legais consequências.

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pela incompetência deste STA, uma vez que "o recurso não tem por fundamento matéria exclusivamente de direito", já que "há uma manifesta divergência entre a matéria de facto dada como assente, na douta sentença recorri-

da, e a tese defendida pelo recorrente” pois “afirma que, quando cessou as suas funções como administrador da sociedade executada, esta dispunha de diversos bens e direitos penhoráveis que especifica”, sendo que do probatório daquela peça processual, “nada consta quanto à existência de património da sociedade executada”.

E, no mesmo sentido, se pronunciou o Ex<sup>o</sup> magistrado do M.P..

Ouvido o recorrente sobre tal questão, veio sustentar a competência do STA.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, havendo, pois, que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste Tribunal, 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, e desde logo, o recorrente refere - conclusão 1<sup>a</sup> - ter efectuado “pagamentos por conta da dívida exequenda, no valor de 2.650.000\$00” quando a sentença apenas dá como provada a entrega da quantia de 2 500 000\$00.

Ainda, afirma - conclusão 6<sup>o</sup> - que “a questão de facto é central para a boa decisão da causa”.

Depois, na conclusão 8<sup>a</sup>., sustenta decorrer “claramente dos autos que:

a) a sociedade executada possuía bens penhoráveis, mesmo de um ponto de vista material ou de facto, pois poderia ter-se efectuado a penhora de direitos, designadamente no que se refere ao valor dos suprimentos;

b) os mesmos bens eram mais que suficientes para fazer face ao pagamento da dívida exequenda e acrescido”.

Matéria factual a que é completamente alheio o probatório da decisão recorrida.

E dali tira expressamente a consequência jurídica - conclusão 9<sup>o</sup> - de que “a reversão foi decretada ilegalmente, por violação das regras estabelecidas no n<sup>o</sup> 2 do art. 239<sup>o</sup> do C.P.T.”.

Não é, pois, exacto, ao contrário do que afirma o recorrente - Cfr. fls. 208 *in fine* - que tal ponto seja invocado apenas a nível formal, isto é, como vício de limites da decisão com referência à alegação de uma omissão de pronúncia que constitui questão de direito.

É que o recorrente não diz que a Ex<sup>a</sup> Julza *a quo* omitiu pronunciar-se sobre o ponto; o que claramente afirma é a existência de património societário que, aliás, logo concretiza - direitos, designadamente suprimentos -, mais do que suficientes para pagamento da dívida, daí fazendo derivar, e em linha recta, a ilegalidade da reversão, por ofensa ao disposto no art. 239<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2 do C.P.T..

Aliás, como este STA vem constantemente afirmando e exhaustivamente sublinha o M.P., “para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos arts. 32<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1, al. b) do ETAF e 167<sup>o</sup> do C.P.T., 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”, nada relevando, para o efeito, 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 ali fixada, já que aquele, “antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito” pois decidir esta cabe apenas ao Tribunal já então julgado competente”.

Assim, a questão da competência hierárquica, para efeitos daquelas normas, surge como prévia, tendo de ser decidida, "abstraindo da solução de direito que o Tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente".

Não é, pois, igualmente exacto, ao contrário do que pretende o recorrente, que tal matéria factual tenha necessariamente de constituir "pressuposto do fundamento da matéria de direito, sendo esta última a questão decidenda".

Pois que tal - a relevância dos factos em causa - só pode, nos apontados termos, ser apreciada pelo tribunal já considerado competente.

Como este tribunal vem, igualmente, a afirmar reiteradamente, a sua competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum* pelo que é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Cfr. por mais recentes, os Acds., de 17/02/99 Rec. 23.161, 22.881 e 22.470, de 27/01/99 rec. 22.120, 22.907 e 20.827, de 07/10/98 Rec. 22.713, de 08/07/98 Rec. 21.968, de 8/06/98 Rec. 21.907, de 15/04/98 Rec. 13.224.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos 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. 32º nº 1, al. b) do ETAF -, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º 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. 32º".

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no 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 20 000\$00 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS — Abatimentos das rendas habitacionais livre circulação de capitais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, que veio permitir o abatimento à matéria colectável de IRS das rendas recebidas pelos arrendamentos habitacionais, teve como finalidades beneficiar o mercado de arrendamento e aumentar o investimento nesse mercado;*
- II — *Estas finalidades são incompatíveis com a distinção entre contribuintes residentes e não residentes, para só aqueles poderem fazer o abatimento, pois o investimento estrangeiro também favorece os fins da lei;*

- III — *Uma distinção em funções da residência ou do lugar do investimento seria contrária à livre circulação de capitais, para além de ser arbitrária e desnecessária;*
- IV — *Mas o DL n.º 337/91, de 10 de Setembro, não faz essa distinção, pelo que o intérprete também não a pode fazer.*

Recurso n.º 23.266; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Armando Cunha Fernandes e mulher; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes

### 1.º Relatório

Por entender que, apesar de ter domicílio no estrangeiro, deve gozar do abatimento do valor das rendas a que alude o DL n.º 337/91, de 10 de Setembro, ao contrário do que entende o Fisco, o contribuinte ARMANO DA CUNHA FERNANDES e esposa, com os sinais dos autos, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1995, praticado pela 2.ª Repartição de Finanças de Braga.

Por sentença de 30.6.98 (fls. 35 a 38), o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Braga anulou a liquidação e declarou haver erro imputável aos serviços.

Inconformada, a Fazenda Pública recorreu para este STA, pedindo a revogação da sentença com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1.º O DL 337/91 de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2.º os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art.º 55.º do CIRS e as deduções à colecta pelo art.º 80.º do CIRS;

3.º Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes;

4.º sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5.º O ofício circulado n.º 5/92 de 92.03.23 do SAIR — Direcção de Serviços do IRS-DGCI foi posteriormente alterado;

6.º É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa;

7.º Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do tribunal “a quo” pronunciou-se no sentido de deferimento do pedido.

O contribuinte não contra-alegou.

Nesse STA, a D.ª PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve confirmar a sentença recorrida.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

1 — A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, e inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, até 31.12.93;

2 — A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

3 — Os impugnantes pagaram, em sede de execução, o valor da liquidação.

## 2.º Fundamentos

O que se discute é o problema jurídico de saber se os abatimentos à matéria colectável de IRS permitidos pelo DL n.º 223/91, de 18 de Junho, se aplicam apenas aos residentes em Portugal, ou se também beneficiam os não residentes.

O Juiz de 1.ª Instância entendeu que onde a Lei não distingue não pode o intérprete distinguir.

A Fazenda Pública entende que resulta do regime do IRS que os não residentes têm um estatuto fiscalmente mais desfavorável que os residentes, pelo que os impugnantes não podem beneficiar do abatimento.

Vejamus quem tem razão.

Nos termos do art.º 1.º, da Lei n.º 20/91, de 18 de Junho, ficou o Governo autorizado a INCLUIR NOS ABATIMENTOS AO RENDIMENTO LÍQUIDO TOTAL, PARA EFEITOS DE IRS, POR UM PERÍODO DE SEIS ANOS, AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS PELO PROPRIETÁRIO DE PRÉDIO URBANO OU DE FRACÇÃO AUTÓNOMA, A TÍTULO DE RENDA, DECORRENTE DE CONTRATOS DE ARRENDAMENTO HABITACIONAL, CELEBRADOS ENTRE 15.10.90 E 31.12.93, AO ABRIGO DO RAU.

No uso dessa autorização legislativa, o Governo aprovou o DL n.º 337/91, de 10 de Setembro, cujo art.º 1.º diz o seguinte:

1 — As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31.12.93 ao abrigo do R.A.U., podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de IRS do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma.

2 — O benefício a que se refere o n.º anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1.1.91.

Este benefício fiscal teve como finalidade fazer com que o mercado de arrendamento constituísse uma verdadeira alternativa ao mercado de aquisição de casa própria. Quis-se criar condições que tornem mais atractivo e incentivem o investimento no mercado de arrendamento. Trata-se de um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano, com o qual se procurou contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento.

Daqui podemos concluir que se quis, com o abatimento na matéria colectável em IRS:

- Beneficiar o mercado de arrendamento;
- Aumentar o investimento no mercado de arrendamento.

Ora, estas finalidades, mormente a segunda — de aumento do investimento — não seriam devidamente prosseguidas se o benefício abrangesse apenas os residentes e deixasse de fora os não residentes. De facto, o investimento estrangeiro tem muita importância no mercado comum europeu e mesmo no mercado interno que se avizinhava já em 1991, embora só passasse a existir a partir de 1.1.93 (art.º 7.º-A do Tratado de Roma, na versão que lhe foi dada pelo Acto Único Europeu).

Uma interpretação que fizesse uma discriminação dos não-residentes violaria o art.º 67.º do Tratado de Roma, que estabelece a liberdade de circulação dos capitais nestes termos:

1 — OS ESTADOS-MEMBROS SUPRIMIRÃO PROGRESSIVAMENTE ENTRE SI, DURANTE O PERÍODO DE TRANSIÇÃO E NA MEDIDA EM QUE TAL FOR NECESSÁRIO AO BOM FUNCIONAMENTO DO MERCADO COMUM, AS RESTRIÇÕES AOS MOVIMENTOS DE CAPITAL PERTENCENTES A PESSOAS

**RESIDENTES NOS ESTADOS-MEMBROS, BEM COMO AS DISCRIMINAÇÕES DE TRATAMENTO EM RAZÃO NA NACIONALIDADE OU DA RESIDÊNCIA DAS PARTES, OU DO LUGAR DO INVESTIMENTO.**

Este preceito comunitário vigorou até 1.1.94, data a partir do qual foi substituído pelo art.º 73.º-B do Tratado de Roma, *ex vi* do seu art.º 73.º-A.

Ora, não fazia sentido que a lei comunitária facilitasse os investimentos estrangeiros e a Lei nacional dificultasse esses investimentos, quando comparados com os investimentos nacionais correntes.

Nada, no DL n.º 223/91, permite esta discriminação fiscal dos não residente. A Lei não distingue residentes de não residentes e não razões para distinguir, como bem disse o M.º Juiz *a quo*.

É verdade que, a outros propósitos, a lei faz algumas distinções entre o regime fiscal dos residentes e dos não-residentes. Mas essa distinção tem a sua justificação no art.º 73.º-D, n.º 1, al. a), do Tratado de Roma, e só pode ser aplicada quando não constitua um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais (n.º 3.º do art.º 73.º-D, do Tratado de Roma).

Em resumo, para haver uma distinção de contribuintes em razão do lugar da sua residência, a lei tinha de o dizer expressamente, e nem podia ser arbitrária, nem desnecessária.

Nada disto se verifica no DL 223/91.

Daí que a sentença recorrida não mereça censura.

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* — M.º P.º, *Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 9 de Junho de 1999.**

### **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 23.267. Recorrente: Jorge Manuel Canas da Silva Simões; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.



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

1. Jorge Manuel Canas da Silva Simões recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª secção, rejeitou liminarmente a oposição.

Alegou formulando, além do mais, as seguintes conclusões:

A - Ocorreu - com referência ao IRS de 1990 - uma liquidação oficiosa, decorrente de uma acção de investigação dos serviços tributários, que foi notificada ao recorrente nos termos do doc. nº 3 junto à p.i..

B - O recorrente pagou o montante constante dessa liquidação oficiosa, que corrigia o montante de uma liquidação anterior.

C - Posteriormente ao facto referido em A, o recorrente não foi notificado de qualquer correcção ou alteração relativamente à liquidação oficiosa em apreço.

D - Até que o recorrente foi confrontado com o título executivo que serve de base à presente execução, que se reporta igualmente a uma liquidação oficiosa relativa ao IRS de 1990.

E - Assim sendo, com base nos elementos notificados ao contribuinte, nenhuma dúvida se podem colocar quanto ao facto de existir uma identidade de natureza entre aquilo que foi pago por via da liquidação oficiosa constante do doc. nº 3 junto à p.i. e o que resulta do título executivo.

F - É o mesmo facto tributário relativo a uma liquidação oficiosa de IRS de 1990, na sequência de uma correcção da primitiva liquidação.

G - Existe manifestamente uma situação de duplicação de colecta ou, em qualquer caso, um facto que determina a inexigibilidade da dívida ora exequenda.

H - Assim, existe fundamento para a oposição, nos termos da alínea f) do nº 1 do art. 286º do C.P.T. ou, quando assim se não entenda, da alínea h) do mesmo preceito legal.

A EMMP entende que o recurso questiona, nas conclusões A, B, C e D, matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Pronunciando-se sobre a questão prévia suscitada entende o recorrente que os temas tratados nas alegações decorrem dos exactos termos fácticos definidos pela decisão recorrida e dos documentos para onde ela remete. Acrescenta que a questão essencial em causa é de direito e tem a ver com a identidade de natureza entre aquilo que foi pago por via da liquidação oficiosa e o que resulta do título executivo.

2. A decisão recorrida entendeu que não se verificava a duplicação de colecta por não haver coincidência entre o valor do imposto pago pelo oponente e o que está em causa no processo executivo pois que houve uma situação de correcção em virtude de se ter verificado uma acção de fiscalização, da qual resultou uma alteração do rendimento colectável do ora oponente.

3. A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por no recurso questionar o recorrente matéria de facto.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pela EMMP defende que os temas tratados nas alegações decorrem dos exactos termos fácticos definidos pela decisão recorrida e dos documentos para onde ela remete. Acrescenta que a questão essencial em causa é de direito e tem a ver com a identidade de natureza entre aquilo que foi pago por via da liquidação oficiosa e o que resulta do título executivo.

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 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 32ºb) do mesmo diploma legal que “competê 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 «competê 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.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 CPCivil).

Às 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.

Sustenta o recorrente nas conclusões A, B, C e D que ocorreu, com referência ao IRS de 1990, uma liquidação oficiosa, decorrente de uma acção de investigação dos serviços tributários, que foi notificada ao recorrente nos termos do doc. nº 3 junto à p.i. que o recorrente pagou o montante constante dessa liquidação oficiosa, que corrigia o montante de uma liquidação anterior, que, posteriormente à referida liquidação oficiosa, o recorrente não foi notificado de qualquer correcção ou alteração relativamente à liquidação oficiosa em apreço e que o recorrente foi confrontado com o título executivo que serve de base à presente execução, que se reporta igualmente a uma liquidação oficiosa relativa ao IRS de 1990.

Saber se ocorreu aquela liquidação oficiosa, se o recorrente pagou o montante dessa liquidação e se foi ou não notificado da correcção ou alteração daquela liquidação oficiosa é questão de facto que a decisão em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo 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 25 000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, António Mota Salgado.

## **Acórdão de 9 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Embargos de terceiro. Penhora de bem imóvel não registado. Condenação em objecto diverso do pedido. Nulidade de sentença.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*1 — O terceiro, que tem a posse de metade um prédio, penhorado por dívidas fiscais, pode com êxito deduzir embargos de terceiro, mesmo que a penhora do prédio*

*seja registada anteriormente ao registo da aquisição do prédio.*

- II — *Na verdade, o art. 5.º da CRP só é convocável quando o conflito surge entre titulares de direitos reais, e não entre o titular de um direito real (o embargante) e o titular de um direito de crédito (Fazenda Pública), ainda que o direito desta esteja garantido pelo registo.*
- III — *Se o embargante pede a restituição da metade do prédio, de que é comproprietário, e o Juiz ordena o levantamento da penhora, "restituindo-se o embargante à posse do prédio penhorado", deve interpretar-se esta parte da sentença, como a restituição do prédio tal como configurado pelo embargante (metade indivisa) e não a restituição da totalidade do prédio.*
- IV — *Em tal caso, não pode dizer-se que o Juiz condenou em objecto diverso do pedido, pelo que não ocorre nulidade da sentença.*

Recurso n.º 23.270. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: Cecília Moreira Leal; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **CECÍLIA MOREIRA LEAL**, identificada nos autos, deduziu embargos de terceiro contra a penhora efectuada, em processo de execução fiscal, num determinado prédio.

Alegou ter a propriedade e posse desse prédio.

O Mm. Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou os embargos procedentes, ordenando "o levantamento da penhora, restituindo-se o embargante à posse do prédio penhorado".

Inconformados com tal sentença, interpuseram recurso para este Supremo Tribunal, quer o **Ministério Público**, quer a **Fazenda Pública**.

O representante da Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões nas receptivas alegações de recurso:

1. Em 24 de Junho de 1993 foi penhorado na execução identificada nos autos o artigo urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Milhundos sob o art. 279, da Rua da Vista Alegre, Milhundos.

2. Em 29 de Janeiro de 1970 tal prédio foi vendido a José da Silva Carvalho e esposa, a embargante e seu marido por escritura pública no Cartório Notarial de Penafiel.

3. O acórdão n. 15/97, de 20/5, do Supremo Tribunal de Justiça, destinada o valer como uniformização de jurisprudência, nos termos dos art.ºs. 732.ºA e 732.ºB do CPC, veio estabelecer um novo conceito de terceiro para efeitos de Registo Predial.

4. De acordo com tal acórdão o credor embargado também será terceiro. Ou seja: terceiros para efeitos de registo predial são todos os que tendo obtido registo de um direito sobre determinado prédio veriam esse direito arredado por qualquer facto jurídico anterior ou registado posteriormente.

5. *In casu* a posse do embargante resultou da transmissão do direito de propriedade.

6. Não tendo o mesmo levado tal aquisição a registo é ela ineficaz em relação à penhora pelo que deve a execução proceder seus termos devendo os embargos serem julgados improcedentes.

7. A douta sentença violou o art. 2º, n. 1, a) e m) e art. 5º do Código de Registo Predial.

Por sua vez, o quadro conclusivo das alegações de recurso do Ministério Público é do seguinte teor:

A) A embargante alegou na petição inicial que, juntamente com o seu marido, é legítima possuidora de metade do imóvel penhorado, identificado nos autos, e que a penhora de fls. 49 apenas podia incidir sobre a outra metade do mesmo imóvel, em posse dos executados devedores nos autos de execução fiscal n. 95/83.

B) De acordo com o pedido, a causa de pedir formulada pela A. e os factos dados como provados sob as alíneas "D a G)" da douta sentença, julgando procedentes os embargos, apenas podia ter sido decidido ordenar o levantamento da penhora efectuada em 24/6/93 (fls. 49) quanto à metade indivisa do imóvel penhorado, restituindo-se à embargante a posse de metade indivisa do mesmo imóvel.

C) A sentença recorrida ao ordenar o levantamento da penhora e a restituição à A. da posse total do prédio extravasou o pedido formulado na petição inicial, condenando em objecto diverso do pedido e em manifesta contradição com os factos dados como provados.

D) A sentença recorrida violou dessa forma o art. 661º, 1. do C. P. Civil, o que determina a nulidade prevista no n. 1. al. e) do art. 668º do mesmo diploma legal.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Nos autos de execução... foi penhorado, em 24/6/93, "o artigo urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Milhundos, sob o n. 279, sito na Rua da Vista Alegre, Milhundos, denominada uma casa de um pavimento destinada a comércio, com a área coberta de 642 mts<sup>2</sup>, confronta de norte com prédio da herança, de sul com Afonso Correia Coelho, de nascente com Estrada Nacional, e de poente com Herds. de Basílio P. Coelho. Tem o rendimento colectável de esc. 191.709\$00, e valor patrimonial de esc. 3.335.737\$00. Encontra-se descrito na Conservatória de Registo Predial s/ o n. 00197/210789 - Milhundos".

B) Naquela execução é executado José da Silva Carvalho, herdeiros.

C) A embargante e Afonso Fernando Correia Coelho casaram um com o outro em 28/12/52.

D) Há mais de 30 anos que a embargante e seu marido adquiriram juntamente com José da Silva Carvalho, em partes iguais, o terreno do prédio referido em A).

E) Naquele terreno a embargante e aqueles mandaram edificar uma construção destinada a garagem de automóveis, a qual foi paga por todos.

F) Desde então que a embargante juntamente com aqueles usa e manda reparar o prédio referido em A) como sendo coisa sua, à vista de todas as pessoas, sem oposição de alguém.

G) A embargante e aqueles são conhecidos como sendo os donos do prédio referido em A) há mais de 30 anos.

H) A embargante deduziu embargos de terceiro contra a penhora do prédio referido em A), realizada em 10/10/91, nos processos..., os quais correram termos sob o n. 11/94 desta Secção e Juízo.

I) Naquele processo foi proferida sentença a julgar os embargos improcedentes..., a qual transitou em julgado.

J) A embargante teve conhecimento da penhora referida em A) em 31/5/94.

3. São dois os recursos a apreciar: um do Ministério Público e outro da Fazenda Pública.

Começemos por aquele primeiro recurso, atentas as consequências da sua eventual procedência.

Que dizer então do recurso do Ministério Público?

Este, como vimos, sustenta que a sentença é nula, por ter condenado em objecto diverso do pedido.

E isto será assim, no dizer do recorrente, porque enquanto a embargante pediu o levantamento da penhora, apenas no tocante à metade indivisa do imóvel, o Sr. Juiz ordenou o levantamento da penhora, com restituição à A. da posse total do prédio.

Será assim?

A parte decisória da sentença é do seguinte teor:

“... julgo procedentes por provados os embargos e, em consequência, ordeno o levantamento da penhora, restituindo-se o embargante à posse do prédio penhorado”.

Será possível ver aqui o que o recorrente leu?

Este sustenta que o Sr. Juiz ordenou a restituição da posse total do prédio.

Como vimos, o Sr. Juiz não fala em restituição da posse total do prédio.

O recorrente interpreta a restituição ao embargante da posse do prédio penhorado, como se se tratasse da restituição da posse total.

Mas não é essa a interpretação a retirar da sentença recorrida.

O que o Sr. Juiz por certo quis dizer é que aquilo que era propriedade e posse da embargante (a metade do prédio) devia ser-lhe restituído.

Assim, a interpretação única e possível a dar às palavras do Sr. Juiz devem significar tão-só e apenas a restituição à embargante do prédio nos limites precisos da sua posse, ou seja, metade do dito prédio.

Mas, a subsistir alguma dúvida, a mesma devia ser objecto de um pedido de esclarecimento, por eventual obscuridade ou ambiguidade que a mesma contivesse, com previsão no art. 669º do CPC.

Mas, como dissemos, a interpretação que damos à parte decisória da sentença é a de que o Sr. Juiz ordenou o levantamento da penhora no tocante a metade do prédio penhorado, que era aquela parte que a embargante, ora recorrida, possuía.

Não ocorre assim a falada nulidade da sentença.

Em consequência, o recurso do Ministério Público não procede.

4. E que dizer do recurso da Fazenda Pública?

Em defesa da sua tese, o representante da mesma abona-se apenas no acórdão n. 15/97, do STJ.

E porque o mesmo é uniformizador da jurisprudência, quer o representante da Fazenda Pública que este Supremo Tribunal o aplique.

Fundamenta-se para tanto nos artºs 732º-A e 732º-B do CPC.

Tal observação só é parcialmente certa, pois a uniformização da jurisprudência, aí consagrada, vale apenas para a ordem dos tribunais judiciais. Ora não é este o caso, pois os tribunais administrativos e fiscais não fazem parte da ordem dos tribunais judiciais.

Mas há mais.

É que não subscrevemos a tese ampla do conceito de terceiro, assumida por aquele acórdão, segundo o qual estariam em plano de igualdade o possuidor não devedor, cuja posse decorria do direito de propriedade, com o titular de um direito de crédito que lograsse penhorar um bem pertencente àquele, dando até prevalência a este se o registo de aquisição de tal bem fosse posterior ao registo da penhora.

Tese que, mesmo a nível de jurisprudência daquele Alto Tribunal, estará já parcialmente ultrapassada.

Registe-se com efeito que aquele acórdão sofreu entretanto importante alteração, ao menos parcial, com o Acórdão do mesmo Supremo Tribunal de 5/11/98 (rec. n. 86.931), onde se regressou ao conceito mais restrito de terceiro, e no qual se decidiu que o art. 5º do CRP só era convocável quando o conflito se verificasse entre titulares de direitos reais, e não assim quando em confronto estivesse o titular de um direito real e o titular de um direito de crédito.

Parece-nos ser esta bem melhor doutrina que a vazada naquele outro aresto invocado pelo recorrente.

Ora, assim sendo, no caso não tem aplicação o art. 5º do CRP, já que exequente e embargante não adquiriram do executado direitos reais conflituantes.

Na verdade, titular de um direito real é a embargante, sendo que a exequente Fazenda Pública é titular de um direito de crédito, garantido embora por penhora atempadamente registada.

Assim sendo, e tendo em conta que é pacífico que a embargante é terceira, e que a penhora ofende a sua posse, os embargos têm que proceder.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

No sentido ora exposto traz-se à colação o Acórdão deste STA de 10/2/99 (rec. n. 22.260).

Mas poder-se-á dizer mais.

Na verdade, e no caso concreto afigura-se-nos que se está até perante uma penhora de um bem alheio, bem que nada tem nem nunca teve a ver com o executado, na medida em que este é absolutamente alheio à parte do prédio que foi penhorado, e que pertence ao embargante.

Assim sendo, e como é óbvio, a penhora não podia nem pode manter-se.

5. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento aos recursos, quer ao interposto pela Fazenda Pública, quer ao interposto pelo Ministério Público.

Sem custas, por delas estarem isentos os recorrentes.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### 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 23.386. Recorrente: Transformadora de Cortiças, Ldª;  
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

“Transformadora de Cortiças Leal, Lda.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução contra si instaurada invocando a ilegalidade da liquidação que serviu de base ao processo executivo.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Não se conformando com a decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente assistia o direito de se opor à execução com base no disposto no n.º 1 da alínea g) do artigo 286.º do C.P.T.

2 - E por isso devia a referida sentença reconhecer que face à impossibilidade comprovada de cumprir as condições que impediriam a revogação dos incentivos, a liquidação feita - da qual a Lei não assegurava meio de impugnação - é ilegal.

3 - E por via disso devia ser declarada extinta a execução instaurada contra a recorrente.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público foi de parecer de este Supremo Tribunal era hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso por nas conclusões das alegações se não cingir a divergência a matéria de facto.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. Na R.F. de Paços de Ferreira pendem autos de execução fiscal em que figura como executada a sociedade aqui oponente, sendo a dívida exequenda respeitante a incentivos financeiros no âmbito do regime geral SIII, no valor total, incluindo juros vencidos, de 27.403.342\$00, a qual foi citada para os respectivos termos em 13.7.1995 e não apresentou qualquer impugnação judicial.

2. Por despacho, datado de 27.8.1981, do Sr. Secretário de Estado do Planeamento, foram concedidos à oponente, a título provisório, incentivos fiscais e financeiros, atingindo estes últimos 7.210.134\$50, concessão condicionada à realização e posterior verificação, dos objectivos definidos no respectivo projecto de investimento.

3. Em virtude de a sociedade beneficiária não ter entregue, nos prazos legais e para tanto disponíveis, os comprovantes exigidos pela pertinente regulamentação legal, veio o Sr. Ministro das Finanças a proferir, em 28.4.1993, despacho em que, entre o demais, determinou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros, provisoriamente, àquela concedidos, mais e consequentemente, revogando o despacho aludido em 2.

4. Deste despacho do Sr. Ministro das Finanças, epigrafado de definitivo, com o n.º 60/93-XII, não foi interposto qualquer tipo de recurso, designadamente, contencioso de anulação.

5. Por carta datada de 27.7.1994, o Banco Nacional Ultramarino, aludindo a para tanto haver sido incumbido pela Direcção Geral do Tesouro, notificou a sociedade, ora oponente, a fim de, no prazo máximo de 30 dias, proceder à restituição de “incentivos financeiros indevidamente recebidos e respectivos juros no total de Esc. 27.403.341\$60”.

Mais se consignou em tal missiva que, a não acontecer o pagamento referido, a Direcção Geral do Tesouro accionaria “os mecanismos judiciais previstos para a cobrança coerciva de dívidas ao Estado”.



6. Em ordem ao pagamento da quantia de 27.403.342\$00 (por arrendamento) foi emitida, com data de 19.5.1994, pela Direcção dos Serviços de Tesouraria da Direcção Geral do Tesouro, a guia de operações de tesouraria “depósitos diversos” n.º 1287, a qual não obteve por parte da sociedade aqui oponente.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32.º n.º 1 alínea b) do ETAF 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 ensinamento do Prof. 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 que acima se transcreveram sustenta a recorrente que a sentença devia reconhecer que, face à comprovada impossibilidade de cumprir as condições que impediriam a revogação dos incentivos era ilegal a liquidação feita. Ora como se alcança do probatório transcrito não se encontra no mesmo comprovada tal impossibilidade. Haverá por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso.

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.

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

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### 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 releva ou não para a decisão.*
- 3 — *A resolução das questões de saber se os membros da direcção de uma cooperativa exerceram efectivamente a gerência daquela e se lhes pode ser imputada culpa pela insuficiência do património da mesma para solver os créditos fiscais envolve actividade no dominio da fixação da matéria de facto.*

Recurso n.º 23.387; Recorrente: António Rocha Oliveira e Outros;  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1 — ANTÓNIO ROCHA OLIVERIA, JOSÉ MANUEL DOS SANTOS FARIA, JOÃO DE CASTRO, ANTÓNIO MARGARIDO SOUSA ROCHA SILVA RIBEIRO, ANTÓNIO TAVARES STOKLER, e ALBERTO ARAUJO TORRES LIMA, residentes em Gondomar, deduziram oposição à execução fiscal que conta eles reverteu, em que é executada originária COOPERVAL — COOPERATIVA DE CONSUMO DE VALBOM. C.R.L.

O tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou improcedente a oposição.

Inconformados, os oponentes interpuseram o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 — *Os recorrentes não exerceram efectivamente a gerência mas ainda que se entenda o contrário não foi provada a culpa dos recorrentes na insuficiência patrimonial da originária devedora para satisfação dos créditos fiscais, pela Fazenda Pública a quem competia o ónus da prova.*

2 — *Termos em que revogado a douta sentença de 1.ª Instância e julgando a oposição procedente com as legais consequências, farão V. Ex.<sup>as</sup> a mais sã e sempre desejada.*

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações sustentando, em suma, que

*A douta sentença recorrida é susceptível de qualquer censura, face aos factos dados como provados, de que os recorrentes eram os membros da Direcção da executada, nomeados ao tempo em que emerge a responsabilidade pela dívida exequenda em plena vigência no artigo 1.º do CPT, e na senda de jurisprudência firmada quanto ao ónus da prova, nos termos desta disposição legal. E aos gerentes ou administradores que cabe alegar e provar os factos de onde possa decorrer a ausência de culpa sua.*

*Presunção que os recorrentes não lograram ilidir.*

*E, tanto assim que, os recorrentes, só têm para invocar jurisprudência quanto aos casos de responsabilidade subsidiária nascida na vigência do DL n.º 68/87, de 09.02 — o douto Acórdão do Pleno da Secção, de 9 de Julho de 1997 — recurso n.º 19.066, a qual manifestamente não releva para o presente caso.*

*É assim, manifesta a falta de razão dos recorrentes.*

*Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente.*

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso por os recorrentes invocarem factos que não são estabelecidos nem considerados na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão prévia, apenas os recorrentes se pronunciaram, requerendo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) *Contra COOPERVAL — Cooperativa de Consumo de Valbom, CRL, foi instaurada a execução fiscal supraidentificada, para cobrança de IVA e juros compensatórios de Agosto, Outubro, Novembro de Dezembro de 1993 no valor de esc. 2.138.056\$00.*

B) *Por inexistência de bens penhoráveis da primitiva foi ordenada a reversão conta os oponentes.*

C) *Na competente Conservatória do Registo Comercial foi inscrito relativamente à cooperativa executada; "Nomeação da Direcção para o Biénio de 1992/1993. Nomeados: Presidente — José Manuel Santos Faria, Vice-Presidente: — João de Castro, Tesoureiro: António da Rocha Oliveira, Secretário Administrativo — António Tavares Stockler, Secretário Comercial — Edgar Magalhães, 1.º Vogal — António Margarido Sousa Rocha Silva Ribeiro, 2.º Vogal: — Alberto Araújo Torres Lima, Suplentes 1.º Vogal — Fernando Sousa Martins, 2.º Vogal — Armando Teixeira Pimenta.*

D) *Relativamente à cooperativa executada foi inscrito naquela Conservatória que esta se obrigava com a assinatura de três membros da direcção, sendo uma delas a do Presidente, o com duas assinaturas dos membros da direcção, sendo uma delas do tesoureiro para levantamento de fundos.*

E) *Em Assembleia Geral de 22/6/79 da Cooperativa executada foi nomeado o Sr. José Nogueira Pereira como gerente da loja.*

F) *A pessoa indicada em E) pedia aos membros da Direcção e aqui oponentes através de um memorando para assinarem cheques.*

G) *Era o sujeito referido em E) quem coordenava todo o sector comercial da cooperativa dando ordens, efectuando pagamento e recebimentos.*

H) *Os membros da Direcção ocupavam-se apenas da mobilização dos sócios e acções de carácter cultural.*

I) *Os membros da Direcção não auferiam qualquer remuneração.*

J) *Em 28/7/83 foi dada aos estatutos da cooperativa a redacção constante de folhas 79 a 82, publicada no D.R. III Série de 4/10/84, a qual aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.*

3 — Importa apreciar, em primeiro lugar, se este Supremo Tribunal Administrativo é competente para o conhecimento do recurso, já que o conhecimento da competência nos termos do art.º da L.P.T.A. deve proceder o de qualquer outra questão.

O art.º 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.º 41.º, n.º 1 alínea a), do mesmo diploma atribuiu 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.º 32.º

Em consonância com esta norma, o art.º 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.º 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo foi exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infração 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.º 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — 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 decisum*.

Por isso, é indiferente, para o efeito de decidir sobre a competência do Tribunal determinar a atendibilidade ou 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 do 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 decidiu 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.

5 — No caso dos autos, os recorrentes sustentam no recurso que não exerceram efectivamente a gerência da executada originária e que não ficou provada a sua culpa pela insuficiência do património daquela para satisfação dos créditos fiscais.

Na sentença recorrida não são dados como provados estes factos.

A formulação de juízos sobre os pontos referidos, além de envolver apreciação de carácter jurídico, reclama também o apuramento de factos e juízos envolvendo a aplicação de regras da vida e da experiência comum, matérias estas que se enquadram dentro da actividade de fixação da matéria de facto.

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.º n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (secção do Contencioso Tributário), para o qual o recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelos recorrentes com 15-000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (art.ºs 5.º § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e art.ºs 121. e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido pois houve renúncia ao recurso sobre matéria de facto). — M.º P.º, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Dívidas à segurança social. Reversão. Lei aplicável.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não sendo o DL 68/87 nem o artigo 13.º do CPT retroactivamente aplicáveis e estando em causa dívidas de contribuições à Segurança Social dos anos de 1985 e 1986, o gerente da empresa responde por elas nos termos do artigo 13 do DL 103/80 de 9 de Maio.*

Recurso n.º 23.440. Recorrente: Albino Henriques Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Vítor Meira.

Albino Henriques Gonçalves deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra oposição à execução, que contra si revertera na qualidade de gerente, por dívidas da empresa “Tecnomáquinas - Empresa Técnica de Máquinas, Lda.” ao Centro Regional de Segurança Social de Coimbra respeitantes aos anos de 1985 e 1986.

Por sentença do M.º juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente.

Tendo a Fazenda Pública interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo veio este a revogar a decisão recorrida e a julgar a oposição improcedente.

Não se conformou então o oponente que recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação de tal acórdão. Formulou as seguintes conclusões:

1ª - Ao Recorrente não pode ser imputada a responsabilidade, subsidiária ou não, pelo pagamento da dívida exequenda, no todo ou em parte;

2ª - Com efeito, o Recorrente, durante o período a que respeita a dívida exequenda, não exerceu na Executada originária quaisquer funções de gerência, de direito ou de facto, nem, praticou quaisquer actos em seu favor ou em sua representação;

3ª - A renúncia do Recorrente às funções de gerente que exercia na Executada originária, a esta comunicada por escrito datado de 90.04.09 e por ela conhecida, pelo menos 8 dias antes da assembleia geral realizada em 90.04.23, tornou-se efectiva, por força do disposto no nº 1 do Artº 258º do C.S.C., nesta última data;

4ª - A eficácia da renúncia do Recorrente às referidas funções de gerência não dependia, nem nas relações internas, nem em relação às responsabilidades externas, de prévio registo, quer da renúncia, quer da alteração do pacto social deliberada na citada assembleia geral da Executada originária;

5ª - Assim, comunicada a renúncia e conhecida ela pela Sociedade Executada, e sendo a dívida exequenda contraída em data posterior, nunca pode o Recorrente ser chamado, ao abrigo do disposto no Artº 13º do C.P.T., à responsabilidade subsidiária pelo seu pagamento;

6ª - Mesmo que assim se não entendesse, e pudesse defender-se que o Recorrente, pela renúncia que concretizou, não deixou de ser gerente de direito da Executada devido ao facto de não ser ela registada, a igual conclusão da procedência da oposição teria de chegar-se, já que nunca ele exerceu a gerência de facto;

7ª - Resulta, efectivamente, abundantemente provado nos autos que o Recorrente nunca praticou ao serviço da Executada quaisquer actos de gestão;

8ª - Os actos de gerência praticados na Executada pelo procurador constituído pelo Recorrente nunca foram por este sancionados, pelo que não pode ele por eles ser responsabilizado, nem por efeito da procuração considerar-se que exerceu o Recorrente a gerência real;

9ª - Os autos mostram, à sociedade, que não foi por culpa, nem do Recorrente, nem do procurador que ele nomeou, que o património da Executada se tornou insuficiente para a satisfação da dívida exequenda;

10ª - O acórdão recorrido, ao decidir como decidiu, aplicou e interpretou erradamente os Artºs. 13º e 286º - nº 1, al. b) do C.P.T., o Artº 258º - 1 do C.S.C. e o Artº 13º - 2 do C. R. Com.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por não ser aplicável o CPT, estar sobejamente provada a gerência de direito, estar a gerência de facto decidida definitivamente e ser para o caso irrelevante saber se o oponente teve ou não culpa na insuficiência do património social da devedora originária.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) Na repartição de finanças de Montemor-o-Velho, corre termos uma execução fiscal instaurada contra Tecnomáquinas - Emp. Técnica Máquinas Lda., por dívidas de contribuições ao CRSS de Coimbra,

dos meses de Agosto a Dezembro de 1985 e de Janeiro a Outubro de 1986, no valor global de 12.550.482\$00 (doc. fls. 7).

b) A execução reverteu contra o oponente, na qualidade de responsável subsidiário, vindo a ser citado para a execução, em 28-03-96 (doc. fls. 11).

c) A presente oposição foi deduzida em 10-04-96 (cf. fls. 2).

d) A sociedade devedora originária constituiu-se por escritura pública de 28 de Maio de 1984, entre Albino Henriques Gonçalves, aqui oponente e ora recorrido, Elvira Soares Veloso dos Santos, António João Guerreiro Palma, José António Oliveira Morais, Norberto Matos Henriques, José Sérgio da Conceição Chagas, Adalcino dos Remédios Nunes, Manuel Mendes, Fernando Ferreira Cortez e José Manuel Gouveia (cf. doc. fls. 18).

e) No artº 4º da referida escritura pública, ficou consignado que "a gerência da sociedade, com ou sem remuneração, conforme deliberado em assembleia geral, fica a cargo dos sócios António João Guerreiro da Palma, José António de Oliveira Morais e Albino Henriques Gonçalves, que ficam nomeados gerentes, bastando a assinatura de dois gerentes para obrigar a sociedade em todos os seus actos e contratos, sendo sempre obrigatória a assinatura do gerente Albino Henriques Gonçalves" (cf. cit. doc. fls. 18).

f) Mais se fez constar do parágrafo único àquele artigo 4º, que "Os gerentes poderão fazer-se substituir por um procurador à sua escolha" (cf. cit. doc.).

g) Na acta nº 7 de assembleia geral da referida sociedade, realizada em 23 de Abril de 1990, que teve como ordem de trabalhos:

1º- Deliberar a aprovação das contas referentes ao exercício de 1989;

2º- Deliberar sobre as alterações a introduzir no pacto social;

3º- Nomeação de gerentes consta sobre os referidos pontos 2º e 3º, o seguinte:

"Passando-se ao segundo ponto da ordem de trabalhos, foi analisada a situação resultante da renúncia à gerência, por parte do sr. Albino Henriques Gonçalves, conforme sua carta de 09 de Abril de 1990.

Foi depois apresentada uma proposta, pelo sócio Albino Gonçalves, do seguinte teor:

Proposta - a) Que o artigo quarto do pacto social passe a ter a seguinte redacção:

"A gerência da sociedade é exercida por dois gerentes, podendo ser escolhidos de entre estranhos à sociedade, com ou sem remuneração, tudo conforme o que for deliberado em Assembleia Geral."

b) Que o parágrafo único do mesmo artigo quarto mantenha a sua actual redacção.

Posta à votação, a proposta foi aprovada por unanimidade. Passou-se então ao último ponto da agenda, tendo os sócios concordado ser necessário proceder, desde já, à nomeação de uma nova gerência, nos termos do artigo quarto do pacto social, com a redacção agora aprovada.

Nesse sentido, o sócio Albino Gonçalves apresentou uma proposta do seguinte teor:

Proposta - a) Que o sócio António alma se mantenha na gerência da sociedade;

b) que seja nomeado gerente o sr. António Alves, dos negócios da sociedade e seus problemas;

c) que as funções de gerência sejam exercidas sem remuneração.

Postos à votação, separadamente cada uma das alíneas desta proposta, foram todas elas aprovadas por unanimidade.

O sr. António Alves convidado a assistir a esta assembleia declarou perante a mesma aceitar o cargo para que foi nomeado." (cf. doc. fls. 5).

Assentes estes factos passemos à apreciação do recurso.

Como resulta do probatório transcrito as dívidas a que se reporta a execução revertida respeitam aos anos de 1985 e 1986 e resultam de contribuições não pagas pela executada à Segurança Social. Resulta pois e desde logo, como se refere no acórdão recorrido, que lhes não é aplicável nem o artigo 13º do CPT nem o DL 68/87, que não são de aplicação retroactiva, mas o DL 103/80 que estabelece o regime jurídico das contribuições para a Previdência (ou Segurança Social). Por tais contribuições eram, nos termos do artigo 13 deste diploma legal, solidariamente responsáveis pelo período da sua gerência os respectivos gerentes ou administradores.

Como se constata do probatório o oponente era gerente de direito da executada, nomeado no pacto e sendo exigível a sua assinatura para responsabilizar aquela. É era igualmente gerente de facto conforme resulta da prova produzida nas instâncias e que este Supremo Tribunal não pode sindicar por a sua competência se cingir, nos processos iniciados nos tribunais de 1ª instância, à matéria de direito. Por isso era ele responsável por via da reversão pelas dívidas da empresa à Segurança Social não pagas por insuficiência do respectivo património, nos termos do artigo 13º do DL 103/80. Sendo as dívidas anteriores ao DL 68/87 não releva para o efeito que ocorra ou não culpa do revertido na insuficiência do património da empresa já que tal condicionalismo quanto à responsabilidade dos gerentes, resultante da aplicação à sua responsabilidade do Código das Sociedades Comerciais, só surge com aquele decreto-lei.

Igualmente irrelevante é a invocação da sua renúncia a gerência em 1990 já que, como se referiu, as dívidas se reportam aos anos de 1985 e 1986 quando o oponente era administrador.

Refere ainda o recorrente nas suas alegações de recurso que não praticou actos de gerência por ter um procurador constituído que os praticava. Tal alegação insere-se ainda na matéria de facto que este Tribunal não pode sindicar determinante da apreciação do exercício pelo recorrente da gerência de facto da empresa.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Insurgindo-se a Rct. contra parte do julgamento de facto operado pela 1ª instância na sentença recorrida, falece*



*competência hierárquica à Secção de Contencioso Tributário do STA para o conhecimento de recurso, cabendo a mesma à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 23.534. Recorrente: Maria Felismina da Silva Batista; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Felismina da Silva Batista, inconformada com a sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a presente oposição que deduziu contra a execução fiscal n.º 890020079 e ape. da 1ª RF da Maia, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida avaliou deficientemente a prova produzida nos autos, possuindo os mesmos elementos que permitem concluir contrariamente à sua fundamentação no que ao exercício da gerência de facto concerne;

2. É notório que a oponente não tinha voz activa na empresa, limitando-se a executar aquilo que o marido lhe indicava, sem conhecimento ou acordo dos actos que eram praticados;

3. Não é legítimo concluir pela presunção da gerência de facto só porque, formalmente, existe uma nomeação para o cargo (mera gerência de direito).

4. O artigo 13º do CPT é insuficientemente justificado (excessivo, portanto), violando os artigos 2º e 266º. 2, da Constituição.

5. Tal artigo 13º, que proporciona uma certa inércia da Administração Fiscal, "descansada" que está com a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, e por lançar sobre estes um ónus excessivo da prova de um facto negativo, criando um novo sujeito passivo subsidiário - que colide com Princípio da Capacidade Contributiva -, viola o artigo 107º da CRP.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela manutenção do julgado.

O EMMP entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, donde a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para o seu conhecimento.

Levada esta questão prévia ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) A 1ª RF da Maia instaurou o processo executivo n.º 89-0020079 e pensos contra "TOGAVESTE - Indústria de Vestuário, Ld", por dívidas de IVA de 1988, 1989, 1990, 1991 e 1993; IRC de 1990 e 1991 e de contribuições à Segurança Social de diversos meses de 1990, 1991, 1992 e 1993, num total de 21.773.739\$00;

B) Face ao auto de diligência, nos termos do qual a executada não possuía bens penhoráveis em 08/VI/94, foi proferido despacho de reversão contra a aqui oponente, enquanto responsável subsidiária, tendo sido citada como tal em 11/X/94;

C) A oponente constava como sócia e gerente da executada desde a data da constituição;

D) Estava todos os dias na empresa e tinha a seu cargo o controlo da qualidade dos produtos;

E) Só ela assinava cheques;

F) Também assinava a restante documentação relativa à sociedade, designadamente letras.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", cabe referir que a recorrente se insurge contra o julgamento de facto pertinente à sua actuação enquanto gerente da sociedade executada. Daí o teor das duas primeiras conclusões da alegação do recurso.

Como assim, está instalada controvérsia em sede factual, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, sendo que, em recursos como o presente, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito - artigos 21º, 4, do ETAF e seus artigos 32º, 1, b), e 41º, 1, a), e 167º do CPT.

Termos em que, julgando-se procedente a aludida questão prévia, se acorda declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso "per saltum", competência que assiste àquéloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito.). — Fui presente. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### 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 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 de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima de Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 23.545. Recorrente: Erbault Robert Jean Fernand; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

ERBAULT ROBERT JEAN FERNAND, inconformado com a sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de IRS de 1994, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso como segue:

1. O Rct. possuiu em Portugal, ao longo de todo o ano de 1994, uma instalação fixa na qual exercia a actividade de médico e da qual resul-

taram os rendimentos inscritos na respectiva declaração periódica modelo 2;

2. Para o exercício da referida actividade, o Rct. incorreu em custos de diversa natureza no montante de 8.386.245\$00, os quais foram deduzidos ao seu rendimento ilíquido para apuramento do rendimento colectável;

3. Conforme decorre da interpretação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrado entre Portugal e a França, as despesas contraídas para funcionamento da instalação fixa de um trabalhador independente devem ser consideradas no apuramento do rendimento colectável de sujeito passivo não residente.

4. Também nos termos do artigo 15º, 2, do CIRS se deve entender que a tributação dos rendimentos de não residentes obtidos em território português é feito "sem prejuízo do que na lei se disponha quanto a deduções e abatimentos".

5. Ao desconsiderar as deduções inscritas pelo Rct. no quadro 7 do anexo B à declaração modelo 2 apresentada para apuramento do IRS relativo ao exercício de 1994, violou directamente a sentença em crise nos presentes autos o disposto na sobredita Convenção e, bem assim, o disposto nos artigos 15º, 2, e 26º do CIRS, pelo que deve ser anulada.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela manutenção do julgado.

O EMMP entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) O impugnante Erbault Robert Jean Fernand apresentou no 3º Bairro Fiscal de Lisboa, em 24 de Março de 1995, a respectiva declaração de rendimentos modelo 2 de IRS, referente ao ano de 1994.

B) A AF procedeu, em 19.X.95, à competente liquidação de IRS, com o n.º 5112974351, da qual resultou o apuramento de um rendimento global de esc. 13.152.000\$00 e uma colecta de 3.288.000\$00 e na qual não foram consideradas as deduções específicas, uma vez que foi tributado à taxa liberatória de 25%.

C) O impugnante deduziu reclamação graciosa em 22/XI/95.

D) A qual veio a ser indeferido por despacho do DDF de 31/XII/96.

E) Foi notificado deste despacho em 07/II/97.

F) Deduziu a presente impugnação em 13/II/97.

G) O impugnante apresentou, em 31/I/97, requerimento ao abrigo do disposto no DL. n.º 124/96, de 10/VIII.

H) Exerceu a sua actividade de médico, em Portugal, em regime liberal.

I) Para tal, dispunha de um consultório médico, sito na Av.º 5 de Outubro, n.º 184-R/C Dt., em Lisboa.

J) Pelo qual pagava uma prestação mensal fixa de 127.600\$00.

L) O impugnante incorreu, ainda, em custos de diversa natureza para a prática de actos médicos, nomeadamente, remuneração ao pessoal assistente, produtos farmacêuticos, etc.

M) O impugnante não permaneceu em Portugal por tempo superior a 183 dias, seguidos ou interpolados.

N) Manteve sempre a sua habitação permanente em França, onde reside com o respectivo agregado familiar e onde exerce a sua principal actividade profissional.

O) O impugnante, pelo desenvolvimento da sua actividade durante o ano de 1994, percebeu rendimentos que não foram sujeitos a reten-

ção na fonte e pelos quais eram emitidos os respectivos recibos das consultas.

Este quadro factual revela-nos que o impugnante, para o exercício da sua actividade, dispunha de consultório médico. Porém, não nos dá conta de que isto aconteceu “ao longo de todo o ano de 1994”, como se afirma na conclusão primeira.

Por outro lado, o probatório não concretiza o montante global dos “custos de diversa natureza” que suportou na prática de actos médicos. Ora, o Rct. indica para os mesmos o montante de 8.386.3245\$00 que, acrescenta, “foram deduzidos ao seu rendimento ilíquido para apuramento do rendimento colectável”, facto este que também não se lobia no quadro factual disponível.

Como assim, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, não cabendo, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão de recurso daqueles factos de que o Rct. se socorre para a construção da sua tese jurídica, ausentes do probatório.

É que, como se realça no acórdão deste Tribunal de 4.V.1994, “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 recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a este Supremo 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 ETAF e 167º do CPT.

Esta excepção dilatória é, como consabido, de conhecimento officioso - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Em seguimento do exposto se acorda em declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso “*per saltum*”, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito.). — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais. Esgotamento dos meios gratuitos. Vício por ausência de fundamentação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A invocação do vício de ausência de fundamentação legalmente exigida não impede que se promova, com tal fundamento, a segunda avaliação prevista no art. 79º do CCPHA, pelo que o não uso do meio obstaculiza a propo-*

*sição da impugnação judicial, nos termos do art. 155º/6 do CPT.*

Recurso n.º 23.597. Recorrente: SIMÃO E COMPANHIA – Comércio e Indústria, Sa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª instância de Santarém que indeferiu liminarmente, por manifesta improcedência, a impugnação judicial deduzida por Simão & Companhia - Comércio e Indústria, SA.: contra a avaliação fiscal atributiva do valor patrimonial de 31 000 000\$00 a um seu lote de terreno sito na Quinta da Alegria, inscrito na matriz predial urbana de Cacilhas, concelho de Almada sob o art. 579, veio a lte recorrer, concluindo a sustentar que:

- não estando em causa o resultado da 1ª avaliação ao lote do terreno em causa, mas antes a sua ausência de fundamentação legalmente exigida, não caberia requerer a 2ª avaliação, prevista nos termos do art. 279º do CCPIA, por desadequada em face dos seus pressupostos legais, não constituindo esta um meio gracioso para contestar a validade formal do acto, como impõe o n.º 6 do art. 155º do CPT, pelo que à Rte só restava, após ter reclamado graciosamente com fundamento referido, impugnar o acto com o mesmo motivo e de harmonia com o art. 155º do CPT;

- assim, não ter requerido 2ª avaliação, não perfigura a previsão do n.º 6 do art. 155º e não pode ser impeditivo da impugnação.

Teria sido violado o art. 155º do CPT.

Dirigido o recurso ao TT 2ª instância, deu-se este tribunal por incompetente em razão da hierarquia e por competente este tribunal, que a reconhece.

A Exmª Magistrada do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento por a discordância com o resultado da 1ª avaliação, que justifica o pedido de 2ª avaliação, poder radicar na falta de fundamentação daquele, que impede o interessado de se conformar com o valor tributável por falta de esclarecimento sobre os motivos determinativos do *quantum* fixado pela comissão.

Cumpra apreciar.

A situação em apreço prende-se com uma primeira avaliação fiscal de um lote de terreno, ao qual é atribuído o valor patrimonial de 31 000 000\$00, notificada em 24.1.95. em relação à qual o contribuinte não fez uso do procedimento facultado pelo art. 279º do CCPIA, mantido em vigor nos termos dos arts. 6º e 8º do DL 442/88. de 30.11, enquanto não entrar em vigor o Código das Avaliações.

Decorre do novo regime do CPT, nomeadamente dos arts. 23º/d) e 155º/6, que a impugnação judicial dos *actos de fixação dos valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações.* (revogado que foi por este último preceito e art. 11º do DL 154/91, de 23.4, o art. 284º/§ único do CCPIA), pelo que a não abertura da via graciosa (requerimento de uma segunda avaliação) para reagir contra a determinação do valor patrimonial prevista no referido art. 279º, impede a via contenciosa prevista nos n.ºs 1 e 2 do art. 155º do CPT.

Preclusão do direito de agir que envolve, contrariamente ao que sustenta a Rte, toda a invocação de vícios imputáveis ao acto da respectiva comissão de avaliação e afectando a decisão conclusiva desse acto, seja todos os que podem constituir fundamento da impugnação, nos

termos do art. 120º do CPT, - *qualquer ilegalidade, designadamente, errônea qualificação e quantificação dos valores patrimoniais, incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de outras formalidades legais.*

No art. 155º/2, quando a lei refere a *preterição de formalidade legal, não deixa de incluir nesta como motivo de ilegalidade a dita falta ou insuficiência de fundamentação, outrossim invocáveis na impugnação.*

Nenhuma limitação legal existe ao conhecimento de qualquer tipo daqueles vícios pela comissão que procede à 2ª avaliação, a qual aprecia um *recurso administrativo*, fundado na intenção da lei de assegurar ao contribuinte a garantia do *duplo grau* (1).

E, vai reapreciar a questão da avaliação e decida-la de novo (*reexame*), com toda a amplitude, deliberando segundo os seus critérios e modo de fundamentar, assim podendo prevenir o vício de forma que a Rte imputa ao acto recorrido.

Assim se cumprindo a intencionalidade que preside à atribuição do duplo grau de apreciação administrativa e da reserva da impugnação judicial aos casos em que exauridos se encontrem os meios gratuitos previstos no processo de avaliações.

Não tendo procedido de acordo com o que vai exposto, a Rte não podia manifestamente obter sucesso na impugnação apresentada, pelo que esta foi correctamente indeferida liminarmente.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Alfredo Madureira*. — M.P. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Prescrição. Inutilidade superveniente da lide.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A prescrição do imposto liquidado apenas constitui fundamento legal de impugnação judicial quando verificada antes da liquidação contenciosamente impugnada - art. 120º do CPT.*
- II — *Liquidado e pago o imposto não mais se pode, em bom rigor, falar de prescrição da dívida ou do imposto. Aquela ficou solvida com o pagamento respectivo e este foi atempadamente cobrado.*
- III — *Assim, a lide de impugnação judicial da liquidação tendente à eventual declaração de nulidade, inexistência ou anulabilidade daquele acto administrativo man-*

(1) Cf. Freitas do Amaral, em Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico, l. p. 128, que nomina o recurso de hierárquico impróprio.

*têm-se inteiramente útil, devendo prosseguir os seus termos até final, mesmo quando durante a sua pendência porventura decorra prazo equivalente ao legalmente previsto para a prescrição daquela dívida ou do imposto respectivo.*

Recurso n.º 23.623. Recorrente: Ministério Público; Recorridas: Sociedade Gestora de Iniciativas Financeiras - SGIN, Sa e Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com o aliás douto despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto que, nos presentes autos de impugnação judicial oportunamente deduzida pela Sociedade Gestora de Iniciativas Financeiras - SOGIN, S A - contra o acto de liquidação de contribuição industrial, grupo A, do ano de 1985, ao abrigo do disposto nos arts. 5ºn.º 2 do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, 48ª da LGT e 287ºal. e) do CPC, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto daquele tribunal.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do decidido e consequente prosseguimento dos autos até final, formulou as seguintes conclusões:

*1. Decorre do art 120º, CPT, que o objectivo duma impugnação judicial tem a ver com a anulação total ou parcial dum acto tributário e não com a apreciação duma questão prescricional, pois esta nem sequer constitui fundamento de impugnação;*

*2. Nos presentes autos sempre estava vedado ao tribunal conhecer officiosamente da prescrição já que não lhe é aplicável a regra vigente nas execuções fiscais, mas sim o princípio geral do art 303º, Código Civil, e não se vê que aquela haja sido invocada pela parte a quem poderia aproveitar;*

*3. De qualquer modo, comprovando-se pelo teor do doc. nº 1 que já foi paga a contribuição resultante da liquidação impugnada, é descaído suscitar nos presentes autos a questão da prescrição porquanto, face a tal pagamento, a mesma nunca poderia operar;*

*4. A douta sentença ora em crise violou, no mínimo, os artºs 120º, CPT, 103º, Código Civil, 5ºnº 2, do DL 398/98, de 17/12 e 48ºnº 1, da Lei Geral Tributária.*

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

A questão jurídica colocada com o presente recurso e que importa dirimir é tão-só a de saber se, em processo de impugnação judicial de acto tributário de liquidação de imposto entretanto pago, opera ou não a prescrição daquele imposto, com a consequente extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

Com base nos invocados arts. 5ºn.º 2 do DL 398/98 e 48ª da LGT, que entraram em vigor no passado dia 1 de Janeiro, e considerando que o imposto a que se refere a liquidação impugnada era a contribuição industrial, grupo A, julgou-se verificada a prescrição daquele imposto uma vez que, nos termos dos convocados preceitos legais, a contagem do novo prazo de prescrição - 8 anos - deve agora efectuar-

-se, independentemente de suspensões ou interrupções, pois se trata de imposto entretanto abolido - cfr. art. 3º do DL n.º 442/B/88, de 30 de Novembro - e, em consequência, julgou-se extinta, por inutilidade superveniente, a lide de impugnação judicial do respectivo acto tributário - a liquidação correspondente.

É contra o assim decidido que se insurge o Ilustre Recorrente perseguindo julgado que, revogando o sindicado, determine o prosseguimento da instância em termos de permitir que, a final, se aprecie e julgue a procedência ou improcedência da impugnação apresentada.

Para tanto invoca, em síntese e fundamentalmente, que não só a prescrição não integra fundamento legal da impugnação judicial, como, enquanto excepção peremptória, nesta sede e meio processual, não é do conhecimento officioso pelo Tribunal, que não foi antes ou oportunamente invocada por aquele a quem poderia aproveitar - art. 303º do C.Civil - e que, verificado o pagamento do imposto em causa, não há que suscitar agora a questão da prescrição.

Vejam-se se lhe assiste razão e se deve ou não manter-se a decretada extinção da instância, isto é, se ocorre efectivamente inutilidade superveniente da lide.

De harmonia com o disposto no art. 62º n.º 1 al. a) do ETAF e art. 120º do CPT o processo de impugnação judicial visa precisamente a apreciação e sindicância pelos Tribunais *da legalidade dos actos administrativos e tributários de liquidação de impostos*.

E a legalidade destes actos há-de ser aferida pelos Tribunais Tributários em função da verificação ou não dos fundamentos de impugnação, exemplificativamente, apontados no referido art. 120º do CPT.

Porque assim e porque constitui fundamento de impugnação, desde logo, *qualquer ilegalidade* da respectivo acto tributário, a prescrição do imposto e mesmo a caducidade do direito de o liquidar, porventura e entretanto verificadas à data da prática daquele acto administrativo e tributário, sempre constituiriam fundamento de impugnação judicial.

Na justa medida em que, precedendo a sua prática, não deixariam de o inquirar na sua legalidade intrínseca.

Na verdade, o eventual acto tributário de liquidação de um imposto, entretanto prescrito ou relativamente ao qual porventura tivesse já decorrido o respectivo prazo de caducidade de liquidação, sempre seria susceptível de impugnação judicial com qualquer daqueles fundamentos que, em substância, integram a referida (*qualquer*) *ilegalidade*.

E a eventual procedência de tal alegação e fundamentação em processo de impugnação judicial a que se referem os arts. 120º e segts. do CPT dependeria apenas, verificados que porventura estivessem os demais e necessários pressupostos processuais (v.g. prazo, legitimidade, etc), da efectiva verificação fáctica do alegado.

Ponto era que tais factos houvessem conhecido verificação efectiva anterior à prática do sindicado acto, em termos de poderem ser levados à exposição que, fundamentando o pedido, consubstancia a petição inicial - cfr. art. 127 do CPT.

Em face do exposto não acompanhamos a tese do Ilustre Recorrente levada à parte final da conclusão 1ª das suas douts alegações pois, em abstracto, nada obstará a que a eventual e prévia prescrição do imposto liquidado constituísse e constitua fundamento de impugnação judicial.

Mas este não é manifestamente o caso dos presentes autos.



E nem a apontada discordância inviabiliza a procedência do presente recurso jurisdicional.

Aqui, a decretada "prescrição", na tese do sindicado despacho, ocorreu em consequência do decurso do prazo que lhe é peculiar, depois de proferido o impugnado acto tributário e depois de oportuna e convenientemente liquidada a correspondente dívida, através do respectivo pagamento.

Ora, como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado Recorrente, nem sequer tal "prescrição" foi oportunamente invocada por aquele a quem poderia "aproveitar", a Impugnante Sociedade Gestora de Iniciativas Financeiras, nem o tribunal pode suprir, de ofício, a falta de alegação - cfr. art. 303º do C. Civil.

Na verdade, só no processo de execução fiscal de que tratam os arts. 233º e sgts., - Título V - do CPT, por expressa determinação do art. 259º é que o conhecimento *ex officio* da prescrição se impõe ao juiz e ao chefe da repartição de finanças.

É ao assim injustificado e indevido conhecimento da referida excepção peremptória - da prescrição pelo sindicado despacho, acresce ainda a não menos relevante circunstância, também salientada pelo Ex.mo Magistrado Recorrente, de a dívida do imposto liquidado ter sido entretanto paga.

É que, assim, não pode mais, em bom rigor, falar-se de dívida daquele imposto, nem questionar-se quer a prescrição desta dívida, porque solvida já pelo respectivo pagamento, quer a prescrição do imposto, porque entretanto liquidado e pago em tempo não afectado pela prescrição.

O que pode, isso sim, é questionar-se, sindicando, nos Tribunais Tributários e independentemente daquele pagamento, nos termos dos referidos arts. 62º do ETAF e 120º do CPT, a legalidade daquele acto administrativo tributário de liquidação, perseguindo a sua eventual anulação, declaração de nulidade ou inexistência jurídica.

Na verdade, só em caso de eventual procedência desta impugnação judicial e que, já em sede de execução do assim julgado, a que aliás se encontra legalmente obrigada a Administração Fiscal - cfr. art. 145º do CPT, - poderá ao Impugnante ser restituída (integral ou parcialmente, conforme a procedência) a importância entretanto despendida com o pagamento do imposto liquidado pelo sindicado acto tributário.

Porque assim e porque e esse julgado anulatório deste acto administrativo contenciosamente impugnado que a Impugnante e ora Recorrida, Sociedade Gestora de Iniciativas Financeiras, persegue através do presente meio processual, é que a presente lide de impugnação judicial se revela ainda inteiramente útil, devendo, por isso mesmo, prosseguir os seus legais trâmites até final.

No mesmo sentido, aliás, já se pronunciou esta secção de Contencioso Tributário, embora em sede de apreciação de questão prévia, em acórdão de que fomos relator, proferido em 28 de Abril de 1999, no processo n.º 21.792.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar o douto despacho com ele impugnado, ordenando o prosseguimento da instância de impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (por vencimento) — *Ernani Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo). — *M.P. Madalena Robalo*.

### Voto de Vencido

Há uma norma especial para os imposto já abolidos, como é o caso da contribuição industrial. Com efeito, nos termos do art.º 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, AOS IMPOSTOS JÁ ABOLIDOS À DATA DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA APLICAM-SE OS NOVOS PRAZOS DE PRESCRIÇÃO, CONTANDO-SE PARA O EFEITO TODO O TEMPO DECORRIDO, INDEPENDENTEMENTE DE SUSPENSÕES OU INTERRUPTÕES DE PRAZO.

Como escreveu o Prof. SALDANHA SANCHES num texto ainda inédito intitulado A Lei Geral Tributária: as principais inovações, "da mesma forma que a aplicação deste prazo de prescrição a impostos já extintos (art.º 5.º do decreto de aprovação da LGT) pode poupar aos tribunais fiscais o penoso dever de continuar a julgar litígios que têm como objecto a contribuição industrial ou o imposto profissional".

O Dr. CARLOS BATISTA LOBO, num texto ainda inédito intitulado Alguns Aspectos Relativos à Lei Geral Tributária, escreveu que no prazo de prescrição de impostos aplica-se retroactivamente, sem suspensão ou interrupção, aos impostos abolidos, libertando-se, assim, os tribunais tributários de um vasto lastro de processos que não apenas dificulta a aplicação das leis fiscais, como é uma das causas principais do seu congestionamento.

Resulta destas citações que foi propósito do legislador do art.º 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, aplicar a prescrição imediatamente aos impostos abolidos, independentemente do processo em que essa aplicação seja feita. Tanto importa que se esteja num processo de impugnação judicial, como num processo de execução fiscal, como num processo de oposição ou de embargos de terceiro. O que importa é acabar imediatamente com o litígio, é findar o processo.

Foi o que o M.º Juiz a quo fez, declarando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

É verdade que a impugnação judicial visa a anulação ou declaração de nulidade de um acto tributário. Mas também é verdade que, por efeito da prescrição, o acto tributário de liquidação passa a padecer de um vício de invalidade sucessiva ou superveniente.

Com efeito, o Prof. ROGÉRIO SOARES, depois de considerar a hipótese de acto inválido por circunstâncias contemporâneas com a sua emanção, ou seja, por vícios originários, pôs a questão de saber se os factos posteriores podem influir na estrutura do acto a ponto de lhe determinarem a invalidade. Como ensinou então, em caso de resposta positiva teremos uma figura que se denomina invalidade sucessiva, invalidade superveniente ou invalidação. A questão está em saber se um acto, que a princípio é conforme ao ordenamento jurídico, venha a colocar-se mais tarde em contração com ele e, por essa via, deva ser reconhecido como ilegítimo. E acrescenta o mestre: "não se trata, pois, de saber se o acto, por circunstâncias posteriores perde a sua eficácia, mas somente se tem de aceitar-se que, por considerações daquelas, venha pura e simplesmente a extinguir-se. Significativa é só a extinção do acto em si e por si" (cfr. Interesse Público, Legalidade e Mérito, capítulo dedicado à invalidade sucessiva, págs. 379 e 380). E bascando-se na doutrina administrativa italiana, deu os seguintes exemplos de invalidade sucessiva:

1.º) Superveniência de lei, pois pode suceder que o esquema constituído pelo acto venha a ficar em contração com uma nova lei, e que, em virtude dessa ilegalidade, tenha de se confessar a ineptição do

acto para produzir duradouramente os efeitos a que se dirigia, ou seja, que tenha de reconhecer-se a sua invalidade;

2.º) Alteração das circunstâncias sociais que preenchiam os pressupostos de facto;

3.º) Desaparecimento de um simples requisito legal de validade (cfr. ob. cit. págs. 399 a 401).

É não é somente em Itália e em Portugal que se aceita a figura da invalidade sucessiva. Também em França AUBY e DRAGO, depois de citarem a doutrina e a jurisprudência do Conselho de Estado quanto ao princípio de que os actos administrativos são contenciosamente controlados tendo em conta os elementos de facto e de direito em vigor no momento em que foram praticados, na data da sua assinatura pela Administração, apontam várias excepções à regra, como é o caso de surgirem circunstâncias excepcionais, a validação legislativa de acto inválido ou a alteração das circunstâncias de facto e de direito. Qualquer destas hipóteses de validade ou invalidade sucessiva está exemplificada com acórdãos do Conselho de Estado (cfr. Traité de Contentieux Administratif, 3.ª ed., 1984, págs. 243 a 245).

Aliás, já no domínio de aplicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos, os Drs. RUBEM DE CARVALHO e RODRIGUES PARDAL, ao anotarem o art.º 5.º, que prescrevia que a impugnação dos actos tributários podia ter por fundamento QUALQUER OUTRA ILEGALIDADE, defendiam que a caducidade e a prescrição constituíam uma forma de ilegalidade.

É diz o art.º 663.º, n.º 1, do CPC, que a sentença deve tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzem posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão. É a consagração do princípio da atendibilidade dos factos jurídicos supervenientes.

A prescrição de impostos é de conhecimento officioso do tribunal independentemente do processo em que a prescrição seja declarada, nos termos do art.º 259.º do CPT. Não há razão para que fosse de conhecimento officioso na execução fiscal e não o fosse na impugnação judicial. A lei tem uma ratio e a interpretação não deve cingir-se à letra da lei.

É irrelevante o facto de o contribuinte ter pago o imposto que se declara prescrito, pois em direito fiscal vigora o princípio solve et repete. Se o processo prosseguisse, o contribuinte podia obter ganho de causa. Ora, não é pelo facto de o processo se extinguir por efeito da prescrição que ele pode ficar prejudicado.

É que aqui não tem aplicação a regra da proibição da repetição do indevido, consagrada no art.º 403.º do Código Civil, pois o contribuinte não fez o pagamento em cumprimento de uma obrigação natural, mas em cumprimento de uma obrigação legal, que era válida até à declaração da sua invalidade. Porém, a anulação do acto de liquidação por efeito da prescrição opera ex tunc, tudo se passando como se a liquidação nunca tivesse existido.

Por todas estas razões, e embora por fundamentos diferentes, o despacho recorrido não poderia deixar de manter-se na ordem jurídica.

*José Joaquim Almeida Lopes*

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Execução Fiscal; Oposição. Dívida à C.G.D., garantida por hipoteca. Execução fiscal contra terceiro adquirente de bens onerado com hipoteca e sua legitimidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O terceiro adquirente de bens onerado com hipoteca, que garantia um empréstimo concedido pela C.G.D., é parte legítima, ainda que desacompanhado do mutuário, na execução fiscal por esta intentada, para cobrança do seu crédito.*

Recurso n.º 23.688. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.;  
Recorridos: Paulo António Carrilho Valente e Laerte Pereira Valente; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A C.G.D., não se conformando com a sentença do 1º Juízo do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a oposição deduzida por Paulo António Carrilho Valente e Laerte Pereira Valente, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) A Caixa Geral de Depósitos celebrou com a Sociedade de Construção Corilar Lda, em 11/11/85, por instrumento notarial avulso, contratos de mútuo, respectivamente, de 137.500 e 45.000 contos.

b) Como garantia do capital mutuado, respectivos juros e despesas, foram constituídas hipotecas sobre o prédio rústico composto de um lote de terreno para construção sito na Rua Projectada à Alameda das Linhas de Torres, designado por lote 4, freguesia do Lumiar, concelho de Lisboa, descrito na 7ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º 8447, do Lº B - 32 da freguesia do Lumiar (hoje sob o n.º 00082/160585) e sobre o imóvel entretanto ali construído e constituído em propriedade horizontal por escritura de 22.03.85.

c) Hipotecas que se encontram registadas na respectiva CRP pelas inscrições c-1, Ap. 11/25.10.83 e c-2, Ap. 02/160585.

d) Em 30.07.86, os oponentes Paulo António Carrilho Valente e Laerte Pereira Valente, por escritura pública, compraram à Sociedade de Construções Corilar Lda, pelo preço de 56.200 contos a fracção autónoma designada pela letra "c" do referido prédio, que foi registada a seu favor pela inscrição B-1.

e) A execução fiscal foi instaurada em 24.06.93 na 3ª Repartição de Finanças de Oeiras (Algés).

f) O oponente foi citado em 22.03.95 e apresentou oposição em 20.04.95.

g) A exequente requereu a execução fiscal ao abrigo do disposto no art.º 61º do DL. 48.953 de 05.04.69, com a redacção que lhe foi dada pelo art.º 17º do D.L. n.º 693/70, de 31/12, art.º 62º n.º 1 al. c) do D.L. n.º 129/84, de 27/4, art.º 9º n.º 6 do D.L. n.º 154/91, de 23/04 e art.º 233 n.º 2 al. b) e 237º do C. Processo Tributário, disposições aplicáveis, nos termos do art.º 5º, do art.º 9º do DL. 287/93, de 20 de Agosto.

h) Os oponentes Paulo António Carrilho Valente e outra, são titulares inscritos e consequentemente, proprietários e melhores possuidores da fracção C - supra alínea d).

i) Por esse facto - proprietários inscritos e melhores possuidores, foram demandados nos termos do n.º 2 do art.º 56º do C. Processo Civil que permitia e permite que a execução por dívida provida de garantia real pudesse seguir directamente contra os possuidores dos bens onerados, como é o caso - supra alíneas b) e c).

j) Disposição aplicável à execução fiscal, por se tratar de dívida à exequente, de natureza privada, nos termos da alínea f) do n.º 2 do C. Processo Tributário e doutrina e jurisprudência pacífica no Supremo Tribunal Administrativo, do extinto Tribunal Tributário de 2ª Instância e no Tribunal Central Administrativo - cfr. ac. do S.T.A. de 20.01.97, rec. 20.652, ac. do ext. T.T. de 2ª Instância, proferido no proc. n.º 62059 e ac. de 31.03.98 do T.C. Administrativo - proc. n.º 328/97.

l) Que, em situação idêntica aquela em que se encontram os executados e oponentes Paulo António Carrilho Valente e outra, consideraram ser o titular inscrito e possuidor, parte legítima, para os efeitos do falado n.º 2 do art.º 56º do C. Processo Civil.

Contra-alegaram os recorridos, tendo concluído como segue:

1 - Os recorridos não são partes legítimas para a presente execução, pois:

a) Não figuram no título executivo como devedores, pelo que não podiam ser executados (v. art.º 239º e 249º/1/c do C.P.T.);

b) Não são devedores originários ou sucessores da Sociedade de Construções Corilar Ldª, relativamente à dívida exequenda;

c) Não foi demonstrada a inexistência de bens penhoráveis ou a insuficiência do património e recursos da Sociedade de Construções Corilar, Ldª, para a satisfação da dívida exequenda e acrescida (v. art.ºs 239º/2 e 243º do C.P.T. - cfr. texto n.ºs 1 a 3).

2º- O art.º 56º/2 do C.P.C. não é aplicável ao presente processo (v. art.º 61º do DL. 48953, de 69.04.05 e art.º 233º/2/b) do C.P.T.) pois a matéria da execução de créditos providos de garantia real está expressamente regulada nos art.º 239º e seguintes do C.P.T., e o art.º 2º/F do C.P.T. só permite a aplicação de normas do Código de Processo Civil quando se verifique uma lacuna ou caso omissis no Código de Processo Tributário, o que não é o caso (v. art.º 9 a 11º do C.Civil) cfr. texto n.º 4;

3º- A dita sentença recorrida não enferma assim de qualquer erro de julgamento, não tendo sido minimamente violados os art.º 2º/F, 239º e 243º e 249º do C.P.T., nem o art.º 56º/2 do C.P.C.

O Exmº. Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., pronunciou-se pela incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A., para conhecer do recurso, pois que os recorridos, na alínea C) da conclusão 1ª, das suas alegações invocam não estar demonstrada a inexistência ou insuficiência do património e recursos da Sociedade de Construções Corilar para a satisfação da dívida exequenda e acrescida, factos não estabelecidos na decisão recorrida, donde se conclui que o recurso não versa apenas matéria de direito.

A este propósito foram ouvidas as partes, apenas se pronunciando a recorrente que afirmou a competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Nos termos do art.º 21º n.º 4 do E.T.A.F., a Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros.

Por outro lado, nos termos do art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F., esta Secção conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E o art.º 167º do C.P.Tributário prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância cabe recurso, restrito à matéria de direito, para o S.T.A.

Ora nos termos do art.º 690º n.º 1 do C.P.Civil, o recorrente deve apresentar a sua alegação na qual concluirá, de forma sintética, peça indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.

São, pois, as conclusões que delimitam o objecto do recurso.

Daqui se conclui que é pelas conclusões da alegação do recorrente que se afere se o recurso versa matéria de facto, de direito, ou ambas.

Assim, na determinação da competência, em razão da hierarquia, deste S.T.A., não relevam as conclusões do recorrido.

Em face do exposto, julga-se improcedente a questão suscitada pelo MºPº e afirma-se a competência deste S.T.A., em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Por não ter sido impugnada pela recorrente, nem justificar alteração, remete-se para a decisão da matéria de facto da 1ª Instância (v. art.º 713º n.º 6 do C.P.Civil).

A questão a decidir consiste em saber se, em processo de execução fiscal, instaurado para cobrança de uma dívida, resultante de empréstimo concedido pela C.G.D., pode ser demandado, como executado, directamente, isto é, desacompanhado do mutuário, um terceiro adquirente de um bem imóvel, onerado com hipoteca que aquele garantia.

Será este parte legítima em tal execução?

A esta questão respondeu negativamente a sentença recorrida, com o aplauso dos oponentes, louvando-se, para tanto, no texto dos arts.º 239º e seguintes do C.P.Tributário.

Contra este entendimento, reagiu a exequente Caixa Geral de Depósitos invocando, em abono da sua tese o art.º 56º n.º 2 do C.P.Civil.

Certo é que, nos termos do art.º 239º n.º 2 e 243º do C.P.T., o chamamento à execução de terceiro, transmissário de bens onerado com privilégio, só tem lugar na falta ou insuficiência de bens do originário devedor.

Porém, o art.º 686º, n.º 1 do C.Civil diz-nos que o credor hipotecário goza do direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis pertencentes ao devedor ou a terceiro.

Por seu turno, o art.º 818º do C. Civil refere que o direito de execução pode incidir sobre bens de terceiro quando estejam vinculados à garantia do crédito.

Por outro lado, de harmonia com o art.º 56º n.º 2 do C.P.Civil, com a epigrafe "desvios à regra geral da determinação da legitimidade", a execução por dívida provida de garantia real sobre bens de terceiro seguirá directamente contra este, se o exequente pretender fazer valer a garantia.

Distintos são, pois, os regimes consagrados no C.P.T. e os previstos na lei civil e processual civil.

No caso vertente, estamos perante um processo de execução fiscal, instaurado para cobrança de dívidas do direito privado à C.G.D., facultado pelos art.º 61º n.ºs 1 e 2 do D.L. 48953, de 5/4/69 e 159º n.ºs 1 e 2 do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 694/70, de 31/12 e 233º n.º 2 al. b) do C.P.Tributário.

O uso do processo de execução fiscal tem, nas presentes circunstâncias, o sentido de facultar um meio processual, tendencialmente mais célere e simplificado, porque oficioso por regra, que foi modelado pelo legislador essencialmente para efectivação ou realização da cobrança coerciva de dívidas de direito público ao Estado, máxime dos Impostos (cfr. art.º 233º do C.P.T. e 144º do C.P.C.I.) e o recurso aos tribunais competentes para essa cobrança (v. Ac. S.T.A. de 29/1/97, rec. 20.652).

Por outro lado, como decorre do art.º 2º do C.P.Civil, a lei processual está ao serviço da realização dos direitos subjectivos ou semelhantes, concedidos pela lei substantiva.

Esta, como vimos, a par da lei processual civil, confere ao credor hipotecário o direito de instaurar execução contra bens de terceiro quando vinculados à garantia do crédito.

Ora, sabido como é que o uso da execução fiscal, por banda da C.G.D. para cobrança de dívidas de direito privado, teve por escopo a maior celeridade e simplificação que este meio faculta, não se pode aceitar que ao usá-lo aquela se veja diminuída dos direitos que a lei civil e também a processual civil lhe consagra.

Assim sendo, há que afastar a aplicação dos preceitos do C.P.Tributário, atrás referidos, tanto mais quanto é certo que este compêndio normativo foi, todo ele, gizado para os impostos e sua cobrança, se bem que com algumas excepções, de entre as quais avulta a de, através dele, se permitir a cobrança de dívidas de direito privado como a presente.

Deste modo, tendo a legitimidade processual como pressuposto a relação material controvertida, tal como é definida pela exequente C.G.D. e assistindo-lhe o direito de executar, face à lei substantiva, os bens garantidos pela hipoteca, direito que também lhe é conferido pela lei processual civil, forçoso é concluir pela legitimidade passiva dos oponentes, enquanto adquirentes do bem onerado.

Neste pendor decidiu o ac. deste S.T.A. atrás referido.

Termos em que se acorda em revogar a sentença recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que, nada obstando, conheça do fundamento cujo conhecimento nela se considerou prejudicado, assim se dando provimento ao recurso.

Custas pelos recorridos, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Responsabilidade subsidiária de administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada. Onus da prova da culpa.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — No regime da responsabilidade subsidiária emergente dos arts. 16 do CPCJ e único do DL 68/87, de 09-02, com referência ao art. 78º do C. das Sociedades Comerciais, constitui pressuposto da respectiva obrigação tributária a culpa pela inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores.*
- II — Este juízo de culpa, aferido em abstracto, cumpre aos tribunais de instância fixar, não sendo, como tal, susceptível de sindicância pelo STA, enquanto Tribunal de revista.*
- III — O ónus da prova da culpa cabe, neste regime legal, ao credor, isto é à Fazenda Pública.*
- IV — Vindo fixado pelas instâncias que não foi por culpa do oponente que o património da devedora originária se depauperou, a oposição não pode deixar de proceder.*

Recurso n.º 23.702. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Ivone Rodrigues Barata dos Santos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que concedendo parcial provimento ao recurso apresentado pela Oponente Ivone Rodrigues Barata dos Santos, nos autos convenientemente identificada, julgou procedente a oposição por esta deduzida relativamente às dívidas de IVA constituídas antes de 01-07-91, dele interpôs recurso agora e para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

*1. A dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado.*

*2: FOI PROVADO e aceite como tal, nos autos, o exercício efectivo da gerência por parte do executado.*

*3. As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art. 16º do CPCJ com a alteração introduzida pelo DL n.º 68/87 de 09 de Fevereiro e art. 13º do CPT) é marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdão recorrido faz errada interpretação dos factos e, por isso, necessariamente, errada interpretação e aplicação da lei.*

*4. Porque o apuramento de culpa, as presunções e ónus previstos nos referidos preceitos no que diz respeito à responsabilidade pela insuficiência do património social da executada originária para pagamento dos credores sociais está definitivamente prejudicado pela limpidez e clareza dos factos em todas as situações idênticas às do caso sub judice.*

*5. Estas disposições são sempre aplicáveis num quadro abstracto (nomeadamente para outro tipo de imposto), mas não faz qualquer sentido invocá-las quando nada mais seja necessário apurar, como é o caso dos autos.*



6. E, no caso concreto, ao responsabilizar os gerentes nem sequer há qualquer ofensa das mesmas. Muito pelo contrário.

17. Pelo que, contrariamente ao que se conclui no MD Acórdão recorrido não há ilegitimidade da oponente e está, por isso, ausente o fundamento legal de oposição previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 176 do CPCI.

Conclui pedindo a revogação do decidido e a consequente prossecução da execução.

Admitido o recurso e não tendo sido apresentadas quaisquer contra-alegações subiram os presentes autos a este Supremo Tribunal onde o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, proficiente e bem esclarecido parecer sustentando o infundado do recurso, quer em função dos poderes de cognição deste tribunal, quer ainda, no que ao fundo ou mérito concerne, de harmonia com a jurisprudência pacífica desta Secção.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

1 - Corre termos no 1.º Bairro Fiscal de Lisboa, o processo executivo n.º 331091/101540.0 e apensos, instaurado contra a sociedade de António Barata Martins, Herdeiros Lda., para cobrança coerciva de IVA de 1988 a 1992, Imposto de Camionagem de 1991 a 1993, Imposto de circulação de 1993, no valor global de 14.880.513\$00, acrescido de juros de mora (fls. 5, 6, 26 a 77).

2. Por despacho de 06-09-95, foi ordenada a reversão contra a ora A. (fls. 22).

3. A A. foi citada para os termos da execução em 24-11-95 (fls. 25).

4. Pela inscrição n.º 96574 de 25-11-64, foi levada a registo a constituição da sociedade executada, matriculada sob o n.º 35392 a fls. 109 do livro C-87 da Conservatória de Registo Comercial de Lisboa, sendo a ora A. sócia e gerente da mesma (Qs. 19/20).

E considerando ainda, em sede dos factos materiais da causa, que " Não resultando provada,...., a culpa da recorrente na insuficiência do património social para satisfazer os créditos exequendos, nem sequer tendo sido alegados pela F P, nos autos, quaisquer factos que, a provarem-se permitissem concluir por tal culpa...".

Veio a concluir-se, em sede decisória e de direito, no que respeita às dívidas nascidas antes da entrada em vigor do CPT, já mediante expressa convocação da jurisprudência firmada pelo Pleno desta Secção em acórdão de 09-07-97, recurso 19.066, tirado por unanimidade, e fazendo ainda apelo à recomendada uniformização de interpretação e aplicação do direito estabelecida pelo art. 8.º n.º 3 do Código Civil, que,

"... o ónus da alegação e prova da culpa dos gerentes, na insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais, pressuposto da responsabilidade a que aludia o art. 16.º do CPCI, complementado pelo DL 68/87,...., cabia à FP, nos termos do n.º 1 do art.º 487 do CC. "

E que, assim, "... a oposição terá de proceder quanto às referidas dívidas, por não estar demonstrado um dos pressupostos em que assenta a responsabilidade dos gerentes, o que acarreta a ilegitimidade da recorrente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 286 do CPT."

É este o segmento decisório que, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, vem sindicado pelo Ex.mo

Representante da Fazenda Pública, perseguindo, com ele, a sua eventual revogação.

Porém e manifestamente sem qualquer razão e ainda porque, como aliás atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, a controvérsia suscitada pelo Recorrente nas suas conclusões 2ª, 3ª e 4ª acerca da apurada e definitivamente fixada "*inexistência da prova da culpa da recorrida na insuficiência do património social para satisfazer os créditos fiscais*" não só não poderá lograr qualquer efeito processualmente útil agora,

Já porque, na verdade, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, tem os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente às matérias de direito - cfr. art. 21º n.º 4 do ETAF -, como ainda porque se não verifica também ocorrer, nem sequer vem alegada, qualquer das excepções à apontada regra de conhecimento previstas no igualmente aplicável art. 722º n.º 2 do CPC.

E quanto ao mérito ou fundo da causa, isto é, quanto ao sentido da impugnada decisão - de caber à Fazenda Pública, nos termos do art. 487º n.º 1 do Código Civil, a alegação e prova da culpa dos gerentes e administradores da sociedade na apurada insuficiência do património da devedora originária para a satisfação dos créditos fiscais, independentemente da natureza dos impostos que lhe hajam dado causa, como pressuposto legal da subsequente e subsidiária responsabilidade daqueles por estes,

Que, a não se verificar, demanda, em oposição à execução fiscal contra eles porventura revertida, a ilegitimidade destes, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 286º do CPT,

Na vigência do art. 16º do CPCI e do § único do DL n.º 67/87, de 9-02, como vem aliás doutamente decidido,

Nada há também a censurar, improcedendo antes toda a argumentação da Recorrente, pois tal entendimento consubstancia, com efeito, correcta e interpretação e adequada aplicação das atinentes normas jurídicas à factualidade fixada, já mediante criterioso acolhimento da jurisprudência, ora pacífica, desta Secção de Contencioso Tributário, - ver, por todos, o acórdão de 10-02-99, lavrado no recurso n.º 22.808 e invocado pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público -.

E a tanto não obsta também a implícita discordância subjacente ao teor das conclusões 5ª e 6ª desenvolvida, aliás, no discurso alegatório e traduzida na invocada natureza especial do imposto em causa, o Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA -.

Na verdade e como se deixou referido naquele acórdão, "*... a culpa relevante para operar a consequente responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada é tão-só a que respeita ao eventual incumprimento das disposições legais destinadas à protecção dos credores e quando desse eventual incumprimento resulte a apurada insuficiência do património da originária devedora para o pagamento do ou dos impostos em causa, e não a culpa que porventura respeite ou possa ser-lhes assacada no eventual incumprimento da obrigação legal do pagamento atempado do respectivo imposto. Vejam-se, entre outros, os acórdãos de 12-11-97, recurso n.º 21.469, de 05-11-97, recurso n.º 21.900 e de 05-07-95, recurso n.º 19.066.*

Como naquele caso, agora neste, e "*... no regime legal aplicável... o dos arts. 16º do CPCI e DL 68/87, de 9 de Fevereiro, com referência ao disposto no art. 78º do Código das Sociedades Comerciais, tendo a responsabilidade neste último prevista natureza e carácter extracontratual ou meramente delitual, o juízo da culpa, ainda e sem-*

*pre aferido em relação à insuficiência do património da originária devedora, que cumpre aos tribunais de instância fixar em sede dos factos materiais da causa, há-de ser aferido em abstracto, segundo a diligência de um "bonus pater familias" e em face das circunstâncias do caso concreto. No mesmo sentido acórdão desta Secção de 16-10-96, processo n.º 20.277.,*

Independentemente da eventual e porventura específica natureza e regime de cobrança do imposto em causa, uma vez que, o pressuposto da responsabilidade subsidiária do revertido e oponente, ora recorrido, radica, com efeito e apenas, na eventual culpa deste, em abstracto, na apurada insuficiência do património da originária devedora, e não na possível culpa ou responsabilidade na não satisfação oportuna e em concreto da dívida do respectivo imposto, neste caso, de IVA.

Responsabilidade ou culpa em concreto que, aliás e no caso "*sub judicibus*", não só não vem apurada ou fixada pelas instâncias, como nem sequer foi oportuna e eficazmente invocada.

Pelo que exposto fica e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo antes e integralmente o douto acórdão com ele impugnado.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Dívidas à previdência. Prescrição. Normas aplicáveis.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *É de dez anos o prazo de prescrição das dívidas de contribuições às instituições de previdência.*
- II — *As ocorrências que interrompem o prazo prescricional dessas dívidas são a reclamação, a impugnação, o recurso e a execução (artigos 27 do CPCI e 34 do CPT).*
- III — *Havendo norma própria no direito fiscal não há que recorrer às normas do direito civil relativas à prescrição.*

Recurso n.º 23.753. Recorrentes: Comundo - Consórcio Mundial de Exportação e Importação, SA e Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

"Comundo - Consórcio Mundial de Exportação e Importação, SA" interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa do despacho do Sr. Chefe da Secretaria Administrativa das Execuções

Fiscais de Lisboa relativo à prescrição das dívidas ao CRSS e juros de mora.

Por sentença da M<sup>a</sup> Juíza daquele Tribunal foi o recurso julgado parcialmente procedente.

Interposto recurso pela Comundo para o Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> Instância foi proferido acórdão negando-lhe provimento e confirmando a decisão recorrida.

Desta decisão recorreram a Comundo e o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação.

A primeira formulou as seguintes conclusões:

1. As últimas intervenções do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa datam de 09/01/1979 sendo um "termo de conclusão", como aliás, consta do despacho judicial de fls. 24, 25 e 26 dos autos.

2. O processo de execução fiscal n<sup>o</sup> 370/78, ao qual foram apensadas as dívidas de 1979 e 1984, encontrou-se parado, por factos não imputáveis à recorrente, desde o mencionado "termo de conclusão", de 09/01/1979, cfr. cit. despacho de fls. 24, 25 e 26, tendo a oposição à execução fiscal sido deduzida somente em 08/06/1993, como consta de fls. 57 e 58 dos autos, tendo já decorrido, pelo menos, 14 anos.

3. A recorrente apenas interveio no processo, interrompendo assim, nos termos do n<sup>o</sup> 3 do art. 34<sup>o</sup> do CPT, o evento da prescrição, em 18/02/1987, cfr. requerimento da mesma constante de fl. 28, onde a recorrente requer a suspensão do processo judicial dado pretender regularizar a sua situação devedora relativa aos anos de 1975 a 1979 inclusive. No entanto, no ano imediatamente seguinte, ou seja, 1988, o CRSSL notifica o tribunal do incumprimento da recorrente, pelo que deveria prosseguir o decurso normal da execução fiscal pendente.

4. As intervenções da recorrente, então executada, limitaram-se à celebração do acordo entre a mesma e o CRSSL, para pagamento da dívida através de prestações, ao abrigo do DL 20-D/86, de 13/02, cfr. documentos juntos aos autos a fls. 29, 33, 42, 44 e 45.

5. Assim, a execução fiscal dos autos, emergente das dívidas ao CRSSL, desde 1975 a 1979, apenas foram interrompidas por 2 anos, os anos de 1986 e 1987, cfr. consta de fls. 29, 33, 42, 44, 45 e 28 dos autos.

6. A execução fiscal dos autos apenas retomou a sua tramitação normal em 1993, quando todas as dívidas (incluindo as de 1984), já se encontravam prescritas.

7. Ora, nos termos do art. 34<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3, do CPT, somente a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução - e não a citação - interrompem a prescrição.

8. Sendo o referido preceito legal de natureza taxativa, a citação e o acordo celebrado pela recorrente em 1986/87, não se inserem em nenhuma destas figuras jurídicas, não se verifica interrompida a prescrição, pelo que as dívidas relativas a 1975 a 1979 e 1984 se encontram há muito prescritas.

9. Aliás, prescritas, todas, muito antes da execução fiscal ter sido instaurada à recorrente em 1993, data em que a recorrente foi notificada da decisão judicial e dela interpôs a oposição em 08/06/1993, cfr. provado a fls. 57 e 58 dos autos.

10. Em processo de execução fiscal o único acto interruptivo da prescrição é a instauração da execução e não a citação, pelo que se aplica a lei especial, arts. 27<sup>o</sup> do CPCi e 34<sup>o</sup> do CPT, sendo de afastar a aplicação do regime geral supletivo (art. 323<sup>o</sup> do Cód. Civil).

11. A prescrição tutela os princípios da segurança e certeza jurídicas num estado de direito, pelo que deve a recorrente ser contemplada com uma decisão de acordo com tais princípios.

12. Foram violados, pelo douto acórdão recorrido, entre outros os nos. 1 e 3 do art. 34º do CPT, bem como o art. 27º do CPCl.

13. No âmbito dos supracitados preceitos legais, a dívida exequenda há muito que se encontra prescrita.

O Ministério Público apresentou as seguintes conclusões:

1ª. A prescrição da obrigação tributária radica em razões de certeza e segurança jurídica que impedem a cobrança da prestação tributária após decurso de lapso temporal razoável.

2ª. Contribuições para a Caixa de Previdência e Abono de Família do distrito de Lisboa (anos 1975/1979).

Regime jurídico de prescrição: art. 14º DL 103/80, 9 de Maio; art. 27º CPCl.

3ª. Este regime jurídico não enferma de lacunas que justifiquem a aplicação de lei supletiva.

4ª. A citação da executada não interrompe o prazo de prescrição da obrigação tributária (art. 323º nº 1 CCivil).

5ª. A aplicação do regime de interrupção da prescrição do CCivil às obrigações tributárias exequendas produziria efeito perverso: interrupção nunca cessaria por ausência da causa de cessação prevista na lei civil (decisão judicial com trânsito em julgado que pusesse termo ao processo - art. 327º nº 1 CCivil).

6ª. No caso *sub judice* a consideração da citação efectuada em 22.06.78 como causa de interrupção da prescrição conduziria a um absurdo jurídico: aquela citação (causa subjectiva) interromperia uma prescrição já interrompida pela instauração das execuções em 2.03.78 (causa objectiva).

7ª. Processo nº 282/81

Ainda que o reconhecimento tácito do direito da credora Segurança Social, manifestado na apresentação em 27.02.81 do requerimento para pagamento da dívida em prestações fosse admitido como causa de interrupção, a obrigação tributária estaria prescrita pelo decurso sem interrupção do novo prazo prescricional iniciado naquela data (arts. 325º e 326º nº 1 CCivil).

8ª. A aplicação do regime constante dos arts. 14º DL nº 103/80, de 9 de Maio e 27º CPCl aos factos provados conduz à declaração da prescrição das obrigações tributárias exequendas (contribuições anos 1975/1979).

9ª. O acórdão impugnado incorreu em erro de aplicação das normas constantes dos arts. 323º nº 1, 325º e 327º nº 1 CCivil às citadas obrigações tributárias exequendas.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Em sede factual vem dado como provado o seguinte:

1. A execução foi instaurada em 1978.

2. O processo não tem estado parado, tendo seguido uma tramitação normal, com várias intervenções do executado.

3. Com base em certidão de dívida nº 219, de 18/2/78, emitida pela Caixa de Previdência e Abono de Família da Indústria do Distrito de Lisboa, foi, em 2/3/78, instaurada contra a recorrente a execução fiscal nº 370/78 do então 1º juízo do TT de 1ª instância de Lisboa, para cobrança de contribuições àquela Caixa de Previdência, relativas aos meses de Abril a Agosto e Outubro a Dezembro de 1975, no montante global de 212 632\$00, acrescendo os juros de mora respectivos (fl. 2).

4. Com base em certidão de dívida nº 220, de 18/2/78, emitida pela Caixa de Previdência e Abono de Família da Indústria do Distrito de Lisboa, foi, em 2/3/78, instaurada contra a recorrente a execução fiscal nº 371/78 do então 1º juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, para

cobrança de contribuições àquela Caixa de Previdência, relativas aos meses de Janeiro a Dezembro de 1976, no montante global de 295 768\$00, acrescendo os juros de mora respectivos (fl. 2 do processo 371/78, apenso).

5. Com base em certidão de dívida nº 221, de 18/2/78, emitida pela Caixa de Previdência e Abono de Família da Indústria do Distrito de Lisboa, foi, em 2/3/78, instaurada contra a recorrente a execução fiscal nº 372/78 do então 1º juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, para cobrança de contribuições àquela Caixa de Previdência, relativas aos meses de Fevereiro a Julho de 1977, no montante global de 211 413\$00, acrescendo os juros de mora respectivos (fl. 2 do processo 372/78, apenso).

6. Com base em certidão de dívida nº 282, de 22/12/80, emitida pela Caixa de Previdência e Abono de Família da Indústria do Distrito de Lisboa, foi, em 26/1/81, instaurada contra a recorrente a execução fiscal nº 282/81 do então TT de 1ª Instância de Lisboa, para cobrança de contribuições àquela Caixa de Previdência, relativas aos meses de Março, Maio e Julho a Dezembro de 1978 e de Março a Dezembro de 1979, no montante global de 231 891\$00, acrescendo os juros de mora respectivos (fl. 2 do processo 282/81, apenso).

7. Com base em certidão de dívida de 11/12/85, emitida pela CRSSL, foi, em 10/4/86, instaurada contra a recorrente a execução fiscal nº 3738/86 do então 1º juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, para cobrança de contribuições àquela Caixa de Previdência, relativas aos meses de Janeiro a Dezembro de 1984, no montante global de 1 550 936\$00, acrescendo os juros de mora respectivos (fl. 2 do processo 3738/86, apenso).

8. As execuções mencionadas nas antecedentes alíneas b) a e) (agora 4 a 7) foram, sem que dos processos conste tal indicação ou qualquer termo ou data a isso referente, apensadas à execução nº 370/78.

9. A executada foi, no processo de execução nº 370/78, citada, em 22/6/78 (fls. 4 vº), para pagar a dívida total de 719 819\$00 (correspondente à soma das quantias das execuções 370/78, 371/78 e 372/78) e em 3/7/78 deduziu oposição (fl. 5).

10. A executada foi, no processo de execução nº 3738/86, citada, em 14/7/86 (fls. 4 a 6), para pagar a dívida ali em execução, no montante total de 1 550 936\$00.

11. A execução nº 370/78 esteve, além do mais, parada entre 1/2/79 (termo de entrega de mandado de penhora, a fl. 24 vº) e 31/10/84 (liquidação para efeitos de certidão enviada à 4ª Vara do Tribunal de Trabalho, a fl. 27), acto a que se seguiu, em 18/2/87, ajuntada de um requerimento da executada, requerendo a suspensão do processo a fim de regularizar a dívida ao abrigo do disposto no DL 20-D/86 (fl. 28).

12. Em 27/2/81 a recorrente requereu, junto do processo de execução nº 282/81, o pagamento em prestações da dívida exequenda, ao abrigo do DL 746/75 (fl. 3 do processo 282/81, apenso).

A única questão que cumpre conhecer no presente recurso é a de saber se as dívidas exequendas estão ou não prescritas.

As dívidas em causa respeitam a contribuições não pagas à Caixa de Previdência e respeitam aos anos de 1975 a 1979 e 1984, estando as várias execuções apensadas à execução nº 370/78. Esta, tal como as execuções 371/78 e 372/78, foi instaurada em 2 de Março de 1978. A execução 282/81 foi instaurada em 26 de Janeiro de 1981. Finalmente, a execução 3738/86 foi instaurada em 10 de Abril de 1986.

O acórdão recorrido assentou o seu entendimento quanto à inexistência de prescrição na consideração de que "a citação para qualquer processo judicial e ainda que o tribunal seja incompetente, interrompe o prazo prescricional, nos termos aplicáveis da regra geral do nº 1 do art. 323º do CCivil, não começando a correr novo prazo de prescrição, enquanto não passar em julgado a decisão que pôs termo ao processo (nº do art. 327º do mesmo diploma)". Entendemos que não está correcta tal decisão. O prazo prescricional para as dívidas à Segurança Social é, nos termos do artigo 14º do DL 103/80, de 9 de Maio, de 10 anos. A contagem desse prazo, atento o período a que respeitam as dívidas exequendas, terá de ser feita tendo em conta o que dispunha o artigo 27º do CPCI então vigente. Só na ausência de legislação específica aplicável caberá recorrer às disposições da lei civil. Este normativo, no que aos presentes autos interessa, prescreve que a prescrição se conta do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, interrompendo-se quando seja deduzida reclamação, impugnação, recurso ou execução. Acrescenta ainda que cessa tal interrupção se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação.

Temos então, de acordo com tal preceito, que no que tange às dívidas de 1975, 1976 e 1977, o prazo prescricional interrompeu-se pela instauração da execução em 2 de Março de 1978. Quanto às de 1978 e 1979 interrompeu-se em 26 de Janeiro de 1981. Finalmente quanto às de 1984 tal interrupção ocorreu em 10 de Abril de 1986.

Caberá agora apurar se os processos, que se encontram de facto apensados, estiveram parados por facto imputável ao contribuinte. Compulsando os autos constata-se que em 18 de Fevereiro de 1987 a executada solicitou na execução nº 370/78 a suspensão da execução por pretender regularizar as dívidas ao abrigo do DL 20-D/86 - alínea i) do probatório. Tal facto, imputado à executada, interrompeu o prazo prescricional nesse processo. Em 24 de Maio de 1991 porém a executante informa a revogação por incumprimento do acordo pelo que pede o prosseguimento do processo executivo. Não tendo ocorrido após esta data qualquer facto interruptivo imputável à executada recommençou em 24 de Maio de 1991 a contagem do prazo prescricional. Resulta assim que relativamente às dívidas de 1975, 1976 e 1977, mesmo sem contar com o prazo decorrido até à instauração da execução, decorrerá o prazo prescricional entre Março de 1979 e Fevereiro de 1987, o que acrescido ao prazo decorrente desde 1991 até agora excede largamente os 10 anos que a lei estabelece para a prescrição. Ocorre pois a prescrição quanto a tais dívidas.

Quanto às dívidas de 1978 e 1979 o pedido de pagamento em prestações de 18 de Fevereiro de 1987 abrange-as igualmente. O processo executivo foi instaurado em 26 de Janeiro de 1981, o prazo prescricional interrompeu-se em 1987 e voltou a correr a partir de 1992. Também aqui já foi largamente ultrapassado o prazo prescricional.

O mesmo não se dirá relativamente às dívidas de 1984. Quanto a estas dívidas o prazo prescricional iniciou-se em 1 de Janeiro de 1985 e interrompeu-se, nos termos supra-referidos, em 18 de Fevereiro de 1987 com o pedido de pagamento em prestações. Informado no processo a revogação do acordo em 21 de Maio de 1991 recommençou a contagem do prazo prescricional. Somados estes prazos constata-se que, embora excedendo os nove anos, não se atingiu ainda o prazo de prescrição de 10 anos. Por isso não pode declarar-se quanto a estas

dívidas a prescrição. Note-se aliás que o recurso do Ministério Público não se refere às dívidas de 1984 que apenas são referidas pela recorrente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em:

- revogar o acórdão recorrido no que tange às dívidas de 1975, 1976, 1977, 1978 e 1979, julgando extinta quanto a elas por prescrição as respectivas execuções;
- manter, embora com diferente fundamentação, o decidido no acórdão recorrido quanto às dívidas de 1984; assim se dando provimento ao recurso do Ministério Público e parcial provimento ao recurso da executada.

Custas pela recorrente na proporção do vencimento.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Acto tributário. Invalidez. Notificação. Fundamentação. Recurso jurisdicional. Questões novas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A notificação respectiva não integra o acto tributário pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*
- 2 — *Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.*
- 3 — *Os recursos jurisdicionais têm por finalidade o reexame da decisão recorrida pelo que não podem pronunciar-se sobre questões novas, não apreciadas pelo tribunal a quo, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.*

Recurso n.º 23.773. Recorrentes: George Edward Fennel e outro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GEORGE EDWARD FENNELL e mulher HEATHER CLAIR FENNELL, da sentença do TT de 1ª Instância de Faro, proferida em 25/01/99, que julgou “improcedente e não provada” a impugnação judicial pelos mesmos deduzida, “pedindo a anulação da decisão que fixou novo valor patrimonial ao prédio urbano agora inscrito na competente matriz predial sob o art. 9355”.

Fundamentou-se aquela peça processual em que não há falta de fundamentação, uma vez que “a essencialidade da fundamentação da



decisão levada ao rigor do discurso escrito pormenorizado, não se coloca em todas as decisões da administração”, casos havendo “em que a decisão é antecedida por declarações ou informações prestadas pelo próprio contribuinte que, assim, demonstra ter pleno e prévio conhecimento dos elementos, de facto e de direito, que hão-de conduzir àquela decisão, como “é seguramente o caso dos autos pois “foram os próprios impugnantes que, face à ampliação que efectuaram no prédio em causa, apresentaram a dec. Mod. 129, na qual dão conta das alterações introduzidas no imóvel, com vista à sua reavaliação e actualização matricial”, sendo que, “na caderneta de avaliação foram inscritos, pela respectiva comissão, todos os elementos essenciais que levaram à avaliação e alteração do valor patrimonial, nomeadamente: a actual composição da moradia, as respectivas áreas coberta e descoberta e a sua localização (em urbanização turística de luxo, facto que é público e notório)”, indicando-se “quais os valores atribuídos às despesas de conservação e valor locativo”, referindo-se “que a avaliação foi feita nos termos do art 218º do C.C.P.” e concluindo-se, “face a todos os elementos descritos, que o valor fixado teve em conta a construção feita e a localização do prédio”.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

“A avaliação feita ao prédio de que são proprietários os recorrentes, foi notificada a estes, desacompanhada de qualquer fundamentação, de facto ou de direito;

Assim, violou a dita decisão o disposto no art. 21º, nº 1 do Cod. Proc. Tributário, no art. 124º, a) do Código do Procedimento Administrativo, e no art. 268º, da Constituição da República Portuguesa;

Era, pois, lícito aos recorrentes impugnam-na judicialmente, nos termos do que dispõe o parágrafo único do art. 284º do Código da Contribuição Predial.

Assim, e decidindo em contrário, a douda sentença recorrida violou o disposto nos preceitos legais acima referidos.

Por quanto acima fica dito... deverá conceder-se provimento ao presente recurso, revogando-se a aliás douda decisão recorrida e anulando-se a avaliação feita ao prédio dos recorrentes, por preterição de formalidades legais”.

O Exºmagistrado do M.P. emitiu o seguinte parecer:

“A questão posta no recurso não foi tratada na decisão recorrida (devendo sê-lo, de resto, por ter sido alegada na petição inicial, mas o Recorrente não imputou à sentença o vício de omissão de pronúncia).

Na verdade, o Meretíssimo Juiz “*a quo*” decidiu sobre a fundamentação da avaliação e o objecto do recurso é a deficiência da notificação da avaliação por falta da fundamentação, ao arrepio do disposto no art. 21º nº 2 do CPT.

Sendo assim, como é, e tendo em vista a finalidade dos recursos, que é, fundamentalmente, sindicarem decisões e não decidir “*ex-novo*” (cfr. o acd. de 23/11/88 in AP-DR de 28/02/90, p. 1351), a decisão recorrida tem de ser confirmada, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.”

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância - art. 713º nº 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejamos, pois:

Como resulta do exposto, a sentença pronunciou-se sobre a fundamentação, que teve por verificada, da “decisão da avaliação”.

Ora, é questão diversa e não ali apreciada, como bem sublinha o Ex.<sup>a</sup> magistrado do M.P., o que os recorrentes ora trazem à apreciação deste tribunal.

Na verdade, do que as conclusões do recurso nos dão conta - e são elas que fixam e delimitam o respectivo objecto e, consequentemente, os poderes de cognição do tribunal de recurso: (Cfr. o Acd. do STA, de 28/04/99 Rec. 22.814 - arts 684.<sup>o</sup> e 690.<sup>o</sup> do C.P.Civil) - é que os recorrentes afirmam que a notificação da avaliação lhes foi efectuada, "desacompanhada de qualquer fundamentação, de facto ou de direito".

Ora, uma coisa é a avaliação, outra bem diferente é a respectiva notificação.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia, não aos elementos do acto propriamente dito mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, allás constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr. por mais recentes os Acds. de 10/02/99 Rec. 23.093, 23/09/98 Rec. 15.224, 11/03/98 Rec. 22.004, 12/02/98 Rec. 41.320, 24/09/97 Rec. 17.398, 14/05/97 Rec. 19.724, 16/04/97 Rec. 21.055, 19/02/97 Rec. 21.001, 06/06/95 in Acds. Douts. 416/17 - 968 e do TC de 08/Out/96 in D.R., 2.<sup>a</sup> de 13/12/96.

Mas, assim, a questão ora equacionada no recurso constitui questão nova que, como tal, não pode este tribunal apreciar pois que os recursos, pré-determinados ao reexame das decisões recorridas, não se debruçam sobre as mesmas, salvo sempre o dever de conhecimento officioso.

Como é igualmente jurisprudência firme deste tribunal.

Cfr. os Acds. 03/03/99 Rec. 20.592, 17/Fev/99 Rec. 20.623, 03/Fev/99 Rec. 22.478, 16/12/98 Rec. 21.275, 09/12/98 Rec. 21.452, 04/11/98 Rec. 22.901, 21/Out/98 Rec. 22.664.

E, assim sendo, improcede necessariamente o presente recurso jurisdicional.

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

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lucio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Objecto. Delimitação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Salvo matéria do conhecimento officioso, só a decisão judicial impugnada com o recurso integra o objecto dos recursos jurisdicionais.*

- II — *O âmbito e alcance impugnatórios deste aferem-se, de harmonia com o disposto nos arts. 684º e 690º 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", nem invoca questão de conhecimento oficioso pelo tribunal "ad quem", o recurso jurisdicional assim minutado não pode lograr provimento.*

Recurso n.º 23.777. Recorrente: Câmara Municipal de S. Pedro do Sul; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o aliás douto despacho do TT de 1ª Instância de Viseu que liminarmente lhe indeferiu a oposição deduzida à execução fiscal que, contra ela, fora instaurada e corria termos pela R. de Finanças de S. Pedro do Sul, para pagamento de dívida referente a IVA de 1994 no montante global de 9.326.721\$00, dele interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Câmara Municipal de S. Pedro do Sul.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1ª - *Não pode esta Câmara Municipal conformar-se com o indeferimento liminar da petição de oposição à execução fiscal pelo fundamento apresentado.*

2ª - *Tudo o relatado acima permite constatar os esforços que foram desenvolvidos no sentido de obter uma resposta e um esclarecimento cêleres, por parte da administração fiscal, às legítimas dúvidas surgidas.*

3ª - *Face às notificações contraditórias efectuadas, às anulações diversas, aos reembolsos, etc.*

4ª - *Foi assim que enveredou esta Câmara Municipal pela apresentação de um pedido de revisão oficiosa do acto tributário, em 22 de Junho, de 1998, relativamente ao qual não obteve, até à data, qualquer resposta.*

5ª - *Do mesmo tendo dado conhecimento ao Director de Serviços de Cobrança do IVA, solicitando a suspensão do processo executivo, o que não mereceu qualquer resposta.*

6ª - *Termos em que deverá o presente recurso merecer provimento sendo, afinal, revogada a sentença recorrida.*

Admitido o presente recurso e não tendo sido apresentadas quaisquer contra-alegações, neste Supremo Tribunal já, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer sustentando a bondade e acerto jurídicos da sindicada decisão que, assim, entende dever ser integralmente mantida, negando-se consequentemente provimento ao presente recurso jurisdicional.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

O ora impugnado despacho considerando verificado que:

- *Contra a Oponente foi instaurado na Repartição de Finanças de S. Pedro do Sul execução fiscal para pagamento de Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1994, no montante de 9.326.721\$00.*

*- A execução foi instaurada com base nas certidões de dívida de fls. 64 a 67, da qual resulta que o prazo de pagamento voluntário ocorreu em 31-5-1998.*

*- A Oponente foi citada para a execução por carta registada com aviso de recepção em 26-10-98.*

*-A oposição foi intentada em 16-11-98.*

E que, como claramente refere a Oponente, o fundamento da oposição à execução é a dúvida sobre a legalidade da liquidação da quantia exequenda.

De harmonia com jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo que invoca, nos termos do disposto no art. 291º, n.º 1 al. b) e c) do CPT, indeferiu liminarmente o pedido de oposição à execução assim instruído.

Pois sufragou o entendimento de que, nos termos do art. 286º n.º 1 al. g) do CPT, a eventual ilegalidade em concreto da dívida exequenda apenas é susceptível de integrar fundamento válido e eficaz de oposição quando a Lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso da liquidação anterior o que, mais se aduziu mediante expressa referência ao disposto nos arts. 120º e seguintes e 95º do CPT, não era o caso.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que continua a não se conformar a Oponente e ora Recorrente Câmara Municipal de S. Pedro do Sul, reclamando a sua revogação.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão, nem o seu recurso, tal como se mostra instruído e alegado, poderá lograr qualquer provimento.

Com efeito e como exuberantemente emerge quer do conteúdo das conclusões formuladas que, por elucidativas, se transcreveram na integra, quer de todo o discurso subjacente às respectivas alegações, importa concluir que, com elas, a Recorrente não questiona, afronta ou síndica, por qualquer forma, o decidido pelo TT de 1ª Instância, em qualquer das pronúncias proferidas, já que não impugna, censura ou questiona o acerto e ou consistência da solução jurídica acolhida na impugnada decisão, nem suscita qualquer questão que, porque do conhecimento oficioso, cumpra a este Supremo Tribunal conhecer.

Antes se limitando a discorrer acerca das diligências que entendeu efectuar no âmbito do procedimento administrativo que veio a culminar com a liquidação do questionado imposto e, depois, com a consequente instauração da respectiva execução fiscal, perseguindo, em última e bondosa análise, aliás como já fazia na petição inicial da presente oposição, a eventual declaração de ilegalidade da dívida exequenda.

Não imputando, sequer tácita ou implicitamente, à decisão judicial posta em crise com o presente recurso jurisdicional qualquer vício ou erro de julgamento susceptível de demandar a requerida revogação ou a sua eventual anulação.

Ora, é sobejamente sabido e vem sendo reiterada, pacífica e constantemente afirmando pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, já por emanação da doutrina emergente do disposto nos artigos 684º e 690º do CPC, que o objecto do recurso jurisdicional é apenas, salvo matéria do conhecimento oficioso, a decisão judicial com ele impugnada e cuja revogação ou anulação se persegue.

Delimitando-se o respectivo alcance impugnatório pelas conclusões das alegações apresentadas pelo Recorrente, em cumprimento, aliás, do ónus legalmente imposto.

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 e que 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 oficioso;*

*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.*

*III - ...*

*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 improceder.”*

E o Pleno desta 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo doutrinou nos invocados arestos, além do mais, que:

*“ I - ... o objecto do recurso é constituído pela decisão recorrida*

*II - 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.*

*“ VI - 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:

*“ I - 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, é 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 ainda, 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, à luz do decidido pela sindicada decisão do TT de 1ª instância, importa, na verdade, concluir, repete-se, que as questões suscitadas nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional ora apresentado não consubstanciam qualquer crítica ou manifestação de discordância com o decidido e respectiva fundamentação jurídica.

Porque assim, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção do STA em julgar improcedente o presente recurso jurisdicional, mantendo, consequentemente, o decidido pelo TT de 1ª instância.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* (com a declaração de que teria julgado o tribunal hierarquicamente incompetente). — Fui presente. *Mota Salgado*.

## **Acórdão de 9 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Responsabilidade subsidiária. Art.º 13º do CPT. Culpa relevante. IVA.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*O IVA não é um tipo de imposto que pela sua técnica de liquidação e arrecadação acarrete sempre a culpa dos gerentes, no domínio da obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do art.º 13º do Código de Processo Tributário, nos casos em que o património da sociedade seja insuficiente para o seu pagamento, bem podendo o responsável subsidiário provar que essa insuficiência não se deve a culpa sua.*

Recurso n.º 23.871. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Manuela Carvalho Pelayo e Cunha; 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 acórdão, de 9/12/98, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que, em provimento do recurso interposto pela oponente MARIA MANUELA PELAYO E CUNHA, identificada nos autos, revogou o segmento da sentença, de 4/5/98, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo - 1ª Secção) em que havia decaído, julgou procedente a oposição por esta deduzida contra a execução fiscal revertida contra a mesma para a cobrança de IVA, do montante de 3 354 222\$00 e juros compensatórios, relativos aos meses de Fevereiro, Abril e Dezembro de 1993, e decretou a extinção da instância executiva, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que ordene o prosseguimento da execução.

2. O acórdão recorrido concedeu provimento ao recurso sob fundamento de que, ao contrário do julgado em 1ª instância, procedia a causa de pedir alegada, da ilegitimidade substantiva da oponente, porque, incumbindo ao gerente, nos termos do art.º 13º do Código de Processo Tributário, «ilidir a presunção de culpa que sobre ele impende quanto à insuficiência do património societário», ele a havia feito, «não lhe sendo de atribuir culpa quando ficou provado que o depauperamento se ficou a dever ao facto de o principal cliente da sociedade deixar subitamente de fazer encomendas e a procura do produto sofrer alterações irreversíveis devido a uma forte concorrência acompanhada de abaixamento de preços e à cessação de procura por flutuação na moda».

3. Nas suas alegações, a recorrente refuta o decidido sob pretexto de que, em síntese, «tendo ficado provado e aceite como tal o exercício efectivo da gerência por parte da executada» e consubstanciando-se «a dívida exequenda em IVA que foi cobrado de terceiros», a inexistência actual dos respectivos montantes no património da sociedade pressupõe necessariamente o seu desbaratamento em proveito da mesma ou dos seus gerentes e, conseqüentemente, a sua culpa, não sendo de chamar à colação as regras sobre o apuramento da culpa e ónus de prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art.º 16º do CPCI, DL. n.º 68/87 e 13º do CPT) que é marginal em relação a tal tipo de situações».

4. A ora recorrida contra-alegou defendendo o julgado, afirmando que a argumentação da Fazenda Pública só faria algum sentido se o imposto tivesse sido recebido, mas que isso não foi dado como provado pelas instâncias, nem ela o recebeu efectivamente, pelo que não é legítimo falar-se numa integração do mesmo no património da sociedade e que o acórdão recorrido fez um correcto julgamento da matéria de facto.

5. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado assentar no juízo de facto de que o gerente não teve culpa pela insuficiência do património societário e este tribunal de recurso não poder syndicar tal asserção probatória.

#### B - A FUNDAMENTAÇÃO

Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

6. A questão decidenda.

É de saber se o IVA é um tipo de imposto que pela sua técnica de liquidação e arrecadação implica a culpa dos gerentes, no domínio da

obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do art.º 13º do Código de Processo Tributário, quando o património da sociedade seja insuficiente para o seu pagamento coercivo.

7. A matéria de facto.

O quadro de facto em relação ao qual a questão se coloca que foi dado como provado pelas instâncias é o seguinte:

«a) A partir de 1990 a Organex principal cliente da executada deixou de fazer encomendas a esta.

b) Tal falta determinou a necessidade de derivar de clientela;

c) Clientela que não apareceu porque entretanto devido à alteração da moda deixou o tecido “estampados” de ter tanta procura;

d) Baixa de procura que determinou por sua vez o aumento da concorrência e a baixa de preços;

e) As circunstâncias narradas nas alíneas a) a d) determinaram o depauperamento do património social da empresa e acarretaram mesmo a sua falência.

f) Dou aqui como reproduzido todo o conteúdo do relatório de fls. 11 a 14 dos autos».

8. O mérito do recurso.

Pode avançar-se já que a pretensão da recorrente não pode proceder.

É que ela arranca de um errado entendimento sobre os elementos conformadores da obrigação de responsabilidade subsidiária prevista no art.º 13º do Código de Processo Tributário sob cuja vigência a obrigação em concreto se constituiu.

Segundo o figurino aí desenhado, a culpa que está relevada como elemento impeditivo da constituição, por força da verificação dos pressupostos enunciados no segmento do preceito anteriormente à ressalva, da obrigação de responsabilidade subsidiária dos gerentes e outros órgãos societários não se refere ao depercimento do imposto porventura cobrado de terceiros e à inexistência do montante respectivo no património da executada à data da sua cobrança coerciva, mas à culpa pela insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais e que tanto pode advir da inobservância das regras legais ou contratuais relativas à gestão da empresa, como até da violação das *leges artis* relativas ao ramo de actividade e de que resulte, segundo um nexo de causalidade adequada, aquela insuficiência do património social para a satisfação dos respectivos créditos fiscais.

E dizemos “porventura cobrado” porque a obrigação de se entregar o IVA liquidado nos cofres do Estado não existe apenas quando o mesmo já tenha sido cobrado ou pago aquando das liquidações acontecidas nos *inputs* e *outputs*, ou posteriormente, pois ele pode estar apenas facturado, mas ainda não recebido, por força do disposto nos art.ºs 7º, 28º e 35º do CIVA.

Quer isto dizer que, ao contrário do que a recorrente argumenta, sendo embora certos, quando liquidados, os montantes do IVA, não se pode tirar logo a conclusão de que os mesmos venham a ser integrados na sociedade.

Aliás, no caso *sub judicio*, acontece até que nem essa matéria de facto foi dada como provada pelas instâncias.

Na perspectiva adoptada pelo legislador do art.º 13º do CPT, o que se relevou como pressuposto legal impeditivo da constituição da obrigação de responsabilidade que se fez impender sobre os sujeitos aí identificados foi a situação da insuficiência, por culpa deste, do património social global para satisfação dos créditos fiscais, no momento da sua cobrança coerciva, - insuficiência essa que se apresenta com sendo a consequência adequada da inobservância culposa das disposi-



ções legais ou contratuais ou até das *legis artis* relativas à boa gestão das sociedades e não qualquer outra acaso elegível no plano da discricionariedade constitutiva legislativa, como a invocada pela recorrente.

Trata-se de uma posição que encara o património social na sua globalidade, enquanto garantia especial do credor fiscal, sem distinção da causa da sua formação, seja ela legal ou simplesmente de fonte económica.

Segundo esta visão das coisas, não há, para estes efeitos da responsabilidade fiscal subsidiária, de relevar o facto do IVA ser um tipo de imposto cujo valor, desde que cobrado, pode ser utilizado indevidamente como fonte de financiamento ou até desviado para outros fins eticamente mais censuráveis.

Estes são aspectos que só poderão ter efeitos jurídicos em outros domínios do direito, como o penal fiscal.

Naquele campo não tem o mínimo sentido afirmar-se, como já se tem visto escrito, que o simples não pagamento do imposto auto-liquidado corresponde a uma violação culposa das disposições legais que obrigam a tal pagamento, pelo que, a verificar-se a situação de insuficiência do património social, se hão-de dar por verificados os pressupostos da responsabilidade subsidiária dos órgãos societários.

Tal afirmação esquece não só que o imposto pode não ter sido cobrado dos terceiros e ser juridicamente devido o seu pagamento ao Estado, como ainda a circunstância do consumo indevido do valor do imposto, quando efectivamente cobrado, poder ser fonte de novo imposto também devido e que pelo pagamento de todos eles o sujeito passivo respectivo é obrigado e que o património social existe para garantia de todos eles, com o que ganha sentido atender apenas à sua insuficiência global culposa, nos termos expostos.

De acordo com o juízo tirado pelo tribunal *a quo*, a oponente ilidiu a presunção de culpa que sobre ele impendia resultante da verificação, no caso concreto, dos pressupostos de responsabilidade estabelecidos na primeira parte do art.º 13º do CPT (a gerência da sociedade e a constituição das dívidas do imposto ou a colocação das mesmas à cobrança voluntária durante o período da gerência), tendo concluído que não era de atribuir culpa ao gerente quando o «depauperamento do património social derivava de circunstâncias externas não previsíveis e não passíveis de controlar» e quando «ficou provado que o depauperamento se ficou a dever ao facto de o principal cliente da sociedade deixar subitamente de fazer encomendas e a procura do produto sofrer alterações irreversíveis devido a uma forte concorrência acompanhada de abaixamento de preços e à cessação de procura por flutuação na moda».

Ora, este juízo impõe-se a este tribunal, nos termos do n.º 4 do art.º 21º do ETAF, por ser o resultado de um juízo probatório elaborado segundo o critério de prudência de um *bonus pater* famílias agindo segundo as circunstâncias concretas da actividade económica em causa, num processo inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1ª instância, e não com recurso à simples aplicação de normas legais ou o apelo à sensibilidade jurídica do julgador.

Na verdade, segundo aqui se dispõe esta Secção de Contencioso Tributário, só conhece em tais processos de matéria de direito.

E o n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil só permite que se possa refazer o juízo probatório em recurso de revista ou seja, só faz equivaler a matéria de direito as questões do domínio probatório, quando estas se fundem na ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa

espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Mas, como se deixou relatado, a recorrente não fundamenta o recurso em qualquer destes fundamentos.

Assim sendo, não pode o recurso obter provimento.

### C - A DECISÃO

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS. Abatimento. Rendas relativas a contratos de arrendamento habitacional, ao abrigo do dl 337/91, de 10/9. Não residentes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — As importâncias, recebidas a título de renda, relativas a contratos de arrendamento habitacional, ao abrigo do DL 337/91, de 10/9, são abatidas ao rendimento líquido para efeitos de IRS.*
- II — Tal abatimento abrange, quer os residentes, quer os não residentes.*
- III — O facto de o art. 55º do CIRS afastar os não residentes dos abatimentos, nas hipóteses nele contempladas, não contende com o art. 1º do citado DL 337/91.*

Recurso n.º 23.922. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel Domingues Capela e Maria Madalena G. Fernandes; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

I. Manuel Domingues Capela e Maria Madalena Gonçalves Fernandes, identificados nos autos, impugnaram, nos termos do art. 125º do CPT, a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegam que, sendo embora não residentes, as rendas por si recebidas, em função de arrendamentos referidos no DL 337/91, de 10/9, devem ser abatidas ao rendimento, para efeitos de IRS.

O Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformado com tal decisão, o Representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O DL 337/91, de 10/9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.

2. Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art. 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo art. 80º do CIRS.

3. Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.

4. Sendo assim, e porque nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5. O ofício circulado n. 5/92, de 23/3/92, do SAIR - Direcção de Serviços do IRS - DGCI foi posteriormente alterado.

6. É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7. Muito embora estes argumentos aduzidos o Mmº Juiz do Tribunal a quo pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Na sua declaração de rendimentos (Mod. 2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeitam os rendimentos são considerados residentes no estrangeiro.

2.2. Na declaração referida em a) os impugnantes inscreveram o valor de Esc. 1.228.680\$00 como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do DL n. 321-B/90, de 15/10, até 31/12/93.

2.3. A Administração Fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente ao valor referido em b), notificando os impugnantes da liquidação, no valor de Esc. 121.021\$00, com data limite de pagamento em 30/09/96 e que se encontra paga parcialmente.

3. A questão a decidir é saber se o valor das rendas recebidas, relativas a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do DL 337/91, de 10/9, pode ser abatido ao rendimento líquido para efeitos de IRS.

Vejamus então.

Dispõe o art. 1º do DL 337/91, de 10/9:

“1. As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo Decreto-Lei n. 321-B/90, de 15 de Outubro, podem ser abatidos ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano em que são englobados, nos termos do presente diploma.

“2. O benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991”.

Do texto legal parece inequívoco poder concluir-se que as importâncias aqui em causa devem ser abatidas ao rendimento líquido total, para efeitos de IRS.

A letra da lei é clara e parece não poder incluir outro significado, senão aquele.

Porém, o recorrente sustenta que não, alinhando fundamentação que entende pertinente, como se dirá.

O Código do IRS está estruturado de forma a distinguir entre residentes e não residentes.

Estes são normalmente, no tocante aos rendimentos percebidos, sujeitos a uma taxa liberatória.

E quando, como no caso, estão sujeitos a taxas normais, não lhes são permitidos quaisquer abatimentos. Nem deduções à colecta.

Será assim?

É verdade que, como diz o recorrente, os abatimentos e deduções à colecta, contemplados nos art<sup>os</sup> 55<sup>o</sup> e 80<sup>o</sup> do CIRC, excluem os não residentes.

Mas isso não significa, nem pode significar, que outros abatimentos ou deduções, previstos em leis especiais, não possam ter aí cabimento.

Ora, como vimos acima, o art. 1<sup>o</sup>, n. 1, do DL 337/91, de 10/9, manda abater ao rendimento líquido, para efeitos de IRS, as rendas aqui em causa.

Não faz qualquer distinção entre residentes e não residentes.

Em princípio, e como é sabido, onde o legislador não distingue, não deve o intérprete fazê-lo.

Ora, 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 (que decorre do art. 9<sup>o</sup>, n. 3 do Código Civil) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como se pode ver em Baptista Machado, in *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pág. 182.

Pois bem.

Sendo, como é, inequívoco o texto da lei, o que é que o recorrente obtempera a isto?

Apenas nos diz que os art<sup>os</sup> 55<sup>o</sup> e 80<sup>o</sup> do CIRS não contemplam os não residentes.

Mas tal argumento não tem razão de ser.

É verdade que, como atrás dissemos, tais dispositivos legais não contemplam os não residentes.

Mas não é possível extrapolar para além das hipóteses contempladas nesses normativos.

E a razão de ser da lei leva até a uma interpretação diversa.

Na verdade, por certo que o legislador, procurando incentivar o investimento na aquisição de imóveis para arrendamento, como refere no preâmbulo daquele decreto-lei, fomenta tal investimento permitindo que, durante um certo período de tempo, as importâncias de rendas possam ser abatidas ao IRS.

É óbvio que um tal desiderato não deve excluir ninguém (a menos que o legislador expressamente o dissesse), sendo que os não residentes podem encontrar aí um bom campo para aplicação das suas poupanças.

Dito de outro modo: por certo que o legislador não podia excluir, de uma tal política de fomento os não residentes, que seriam até destinatários privilegiados do comando legal.

Não procedem assim os fundamentos aduzidos pelo recorrente no seu recurso.

Deve pois concluir-se, isso sim, que os não residentes podem abater ao rendimento líquido total as importâncias recebidas, a título de rendas, de contratos de arrendamento habitacional, ao abrigo do DL 337/91, de 10/9, abatimento de que podem beneficiar nos termos do art. 15<sup>o</sup>, n. 2, do CIRS.

É esta uma jurisprudência unânime da Secção, podendo citar-se, a título de exemplo, os Acórdãos deste STA de 2/12/98 (Rec. n. 23.045), de 9/12/98 (Rec. n. 23.125) e de 17/3/99 (Rec. n. 23.263).

A pretensão do recorrente não logra pois vencimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Erro no julgamento dos factos materiais da causa.  
Responsabilidade subsidiária. Regime do DL. n.º 68787.  
Culpa relevante. IVA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O erro no julgamento dos factos materiais da causa, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, apenas pode ser conhecido nos casos ressalvados no n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil.*
- 2 — *O IVA é um tipo de imposto que não dispensa, no domínio da obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87, pese embora a sua técnica legal de liquidação e arrecadação, a prova pela Fazenda Pública de 9/2, da culpa dos gerentes pela inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores (que não das normas legais que obrigam ao seu pagamento) de que tenha resultado a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais.*

Recurso n.º 23.961. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Edite Maria S. C. da C. Nunes de Almeida; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### A - O RELATÓRIO

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 26/1/99, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que, em provimento do recurso interposto pela oponente EDITE MARIA SANTOS CASIMIRO DA COSTA NUNES DE ALMEIDA, identificada nos autos, revogou a sentença, de 25/6/98, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (3ª Juízo - 1ª Secção), julgou procedente a oposição por esta deduzida contra a execução fiscal revertida contra a mesma para a cobrança de IVA, do montante de 5 012 896\$00, e decretou a extinção da instância executiva, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que ordene o prosseguimento da execução.

2. O acórdão recorrido concedeu provimento ao recurso sob fundamento de que procedia a causa de pedir alegada, da ilegitimidade substantiva da oponente, não só porque, ao contrário do entendido pela 1ª instância, a demonstração da existência da gerência de direito não obrigava a que a oponente tivesse de demonstrar que não havia exercido de facto as suas funções, por se estar perante uma simples presunção judicial e não uma presunção legal e esta poder ser abalada por contraprova, e a prova produzida nos autos conduzia à existência de dúvidas sobre o exercício efectivo de tais funções (gerência de facto) que aproveitavam à oponente, mas ainda, e sobretudo, porque, não se

havia provado em sede de facto a culpa da oponente pela insuficiência do património social para satisfazer os créditos exequendos e esse *non liquet* tinha igualmente de ser resolvido a favor do mesmo de acordo com o regime legal a que a obrigação estava sujeita constante do art.º 16º do C. P. C. L., mas na aceção dada pelo DL. n.º 68/87, de 9/2 segundo o qual o ónus da sua alegação e prova cabiam à Fazenda Pública.

3. Nas suas alegações, a recorrente refuta o decidido, em síntese, sob pretexto de que «foi provado e aceite como tal o exercício efectivo da gerência por parte da executada» e de que, consubstanciando-se a dívida exequenda em IVA que foi cobrado de terceiros, a inexistência actual dos respectivos montantes no património da sociedade pressupõe necessariamente o seu desbaratamento em proveito da mesma ou dos seus gerentes e, conseqüentemente, a sua culpa, pelo que «não terá de fazer-se qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes pelo seu desaparecimento»; sendo a aplicação das regras «sobre o apuramento da culpa e ónus de prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art.º 16º do CPCI, DL. n.º 68/87 e 13º do CPT) marginal em relação a tal tipo de situações».

4. A ora recorrida não contra-alegou.

5. O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado se alinhar pela jurisprudência pacífica e reiterada sobre o ónus da prova da culpa do gerente no regime da respectiva obrigação constante do DL. n.º 68/87.

## B - A FUNDAMENTAÇÃO

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

6. As questões decidendas.

São duas as questões propostas para resolução deste Supremo Tribunal: a primeira é a de saber se está provado que a ora recorrida exerceu de facto a gerência da devedora originária executada; a outra é a de saber se o IVA é um tipo de imposto que dispensa pela técnica da sua liquidação e arrecadação, a prova pela Fazenda Pública, relativamente à obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87, de 9/2, de que a insuficiência do património da executada não advém da culpa dos gerentes das sociedades.

7. A matéria de facto.

O quadro de facto em relação ao qual as questões se colocam que foi dado como provado pelas instâncias é o seguinte:

a) Na 2ª secretaria administrativa das execuções fiscais de Lisboa corre contra Wandschneider - Indústrias Têxteis Químicas Imobiliárias L.da a execução fiscal n.º 1517/91, por dívidas de IVA, dos períodos de 1/4/87 a 30/4/87 e de 1/10/87 a 31/10/87, nos montantes de 2 757 587\$00 e de 2 255 309\$00, respectivamente;

b) Verificada a inexistência de bens na sociedade executada foi decretada a reversão contra a oponente por despacho de 7/2/96;

c) A oponente foi citada para a execução em 10/4/96;

d) E deduziu a presente oposição em 30/4/96;

e) A oponente foi designada gerente da sociedade referida na al. a) em 20/6/85, conjuntamente com António Manuel Santos Casimiro da Costa e Frederico Guilherme Firmino de Magalhães Wandschneider, facto inscrito na Conservatória do Registo Comercial em 5/2/96, não constando dos autos, qualquer alteração posterior;

f) A sociedade devedora originária obrigava-se com a assinatura de dois gerentes ou de um gerente e um procurador;

g) A oponente trabalhou na "Conde & Companhia", a tempo inteiro, desde o início de 1987 até Dezembro de 1993.

8. O mérito do recurso.

8.1. A questão da gerência de facto.

Como se deixou relatado, a recorrente refuta o decidido pelo acórdão recorrido e fundamenta a solução por que se bate no recurso na alegação de que «foi provado e aceite como tal, nos autos, o exercício efectivo da gerência por parte da executada».

Mas não foi esse o juízo de facto que foi tirado pelo acórdão recorrido. Ao encarar esta questão, o tribunal *a quo* ficou com dúvidas e resolveu-as, por isso, no sentido de considerar afastada pela mera contraprova da oponente a presunção judicial da existência da gerência de facto a partir da gerência de direito ou seja, acabou por considerar como não provada a gerência de facto da sociedade originária devedora da ora recorrida.

Assim sendo, a afirmação da recorrente queda-se pela alegação da existência de um erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa.

Só que, reportando-se este eventual erro da decisão a um processo inicialmente julgado pelos tribunais tributários de 1ª instância, não pode este Supremo Tribunal sindicá-lo por mor do disposto no n.º 4 do art.º 21º do ETAF.

Na verdade, segundo aqui se dispõe esta Secção de Contencioso Tributário, só conhece em tais processos de matéria de direito.

Mas o n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil só permite que se possa refazer o juízo probatório em recurso de revista ou seja, só faz equivaler a matéria de direito as questões do domínio probatório, quando estas se fundem na ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Não demonstrando a recorrente ter o tribunal *a quo* violado quaisquer disposições legais relativas a esta matéria, necessariamente que se tem de julgar improcedente a sua pretensão de ver alterado o juízo probatório fixado no acórdão recorrido.

8.2. A questão da culpa da recorrida.

Mesmo a terem-se por juridicamente correctos os termos em que esta questão foi colocada pela recorrente, segundo os quais o IVA é um tipo de imposto que dispensa pela sua estrutura de liquidação e arrecadação, a prova pela Fazenda Pública, relativamente à obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87, de 9/2, de que a insuficiência do património da executada não advém da culpa dos gerentes das sociedades, não merece provimento a contestação feita ao acórdão recorrido.

Caído o pressuposto de facto do exercício efectivo da gerência sobre o qual o seu raciocínio se mostra construído soçobrada se mostra a conclusão daí tirada pela recorrente.

Mas a pretensão da recorrente está votada ao insucesso ainda por outras razões.

É que ela arranca de um entendimento sobre quais são os elementos constitutivos da obrigação de responsabilidade subsidiária diferente do que resulta do disposto nos art.ºs 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e único do DL. n.º 68/87, de 9/2 sob cuja vigência a obrigação em concreto se constituiu.

Segundo o figurino aqui desenhado, a culpa relevada como elemento da respectiva obrigação não se refere ao deprecimento do imposto porventura cobrado de terceiros e à inexistência do montante respecti-

vo no património da executada à data da sua cobrança coerciva, mas à culpa pelo incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores da sociedade de cuja inobservância resulte, segundo um nexo de causalidade adequada, a insuficiência de tal património para a satisfação dos respectivos créditos, entre eles os fiscais.

E dizemos "porventura cobrado" porque a obrigação de se entregar o IVA liquidado nos cofres do Estado não existe apenas quando o mesmo já tenha sido cobrado com as liquidações acontecidas nos *inputs* e *outputs*, pois ele pode estar apenas facturado, mas ainda não recebido, por força do disposto nos art.ºs 7º, 28º e 35º do CIVA.

Quer dizer, na perspectiva adoptada pelo legislador do DL. n.º 68/87 na conformação da obrigação em causa, o que se relevou como pressuposto legal foi a situação de insuficiência do património social para satisfação dos créditos, mesmo fiscais, no momento da sua cobrança coerciva, que seja reflexo ou consequência necessária da dita inobservância das disposições legais e contratuais e não qualquer outra acaso elegível no plano da discricionariedade constitutiva legislativa, como a invocada pela recorrente.

Trata-se de uma posição que olha para o património social na sua globalidade, sem distinção da sua causa legal ou fonte económica na sua vertente de garantia comum ou especial de todos os credores.

Segundo esta visão das coisas, não há, para estes efeitos da responsabilidade fiscal subsidiária, de atender ao facto do IVA ser um tipo de imposto cujo valor, desde que cobrado, pode ser utilizado indevidamente como fonte de financiamento ou até desviado para outros fins eticamente mais censuráveis.

Estes são aspectos que só poderão ter efeitos jurídicos em outros domínios do direito, como o penal fiscal.

Naquele campo não tem o mínimo sentido afirmar-se, como já se tem visto escrito, que o simples não pagamento do imposto autoliquidado corresponde a uma violação culposa das disposições legais que obrigam a tal pagamento de que acaba por resultar a insuficiência do património para o credor fiscal.

Tal afirmação esquece não só que não é a essas disposições legais que o preceito se refere, mas às que têm a ver com disposição fraudulenta do património, mesmo que em benefício de certos credores, como a circunstância do consumo indevido do valor do imposto cobrado pode ser fonte até de novo imposto devido e que pelo pagamento de todos eles o sujeito passivo respectivo é obrigado e que o património social existe para garantia de todos eles, com o que faz sentido atender apenas à sua insuficiência culposa nos termos expostos.

Deste modo, a culpa a provar pela recorrente, segundo o regime da obrigação de responsabilidade subsidiária decorrente do DL. n.º 68/87, era a acima explicitada.

E o respectivo *onus probandi* incide sobre ela, como lesada por um facto ilícito, nos termos do art.º 487º do C. Civil, pois tal é a natureza de que comunga a obrigação que está em causa, como se tem unanimemente entendido neste Supremo após o acórdão do Pleno, de 9/7/97, tirado no Proc. n.º 19 066 (1).

Ora, o certo é que a recorrente não conseguiu provar essa culpa, como se concluiu no acórdão recorrido, e este juízo impõe-se a este tri-

(1) No mesmo sentido, e entre outros, cf. os acórdãos, de 12/11/97, 13/5/98, de 3/6/98 e de 21/10/98, tirados, respectivamente, nos Proc. n.ºs 21 469, 21 721, 20 341 e 22 426.



bunal, nos termos do citado n.º 4 do art.º 21º do ETAF, por ser o resultado de um juízo probatório elaborado segundo o critério de prudência de um *bonus pater familias* agindo segundo as circunstâncias concretas da actividade económica em causa e não com recurso à simples aplicação de normas legais ou o apelo à sensibilidade jurídica do julgador.

Temos, portanto, de concluir não proceder o segundo fundamento do recurso.

### C - A DECISÃO

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando o douto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 9 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contribuição Predial; adicional criado pelo artº 17º al. b) do D.L. 668/76, de 5/Agosto; constitucionalidade orgânica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 17º al. b) do D.L. 667/76, de 5/Agosto, diploma que foi aprovado pelo Governo em data anterior à da entrada em funcionamento da A.R., o que ocorreu em 14/7/76, não sofre de inconstitucionalidade orgânica, pois que aquele órgão de soberania, na data da aprovação, detinha competência para criar um adicional sobre a contribuição predial.*
- 2 — *Para o efeito releva a data da aprovação do diploma que não a data da respectiva publicação.*

Recurso n.º 4.402. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João dos Santos Almeida Correia; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Dr. João dos Santos Almeida Correia deduziu impugnação judicial contra a liquidação do adicional de 10%, a que aludia o artº 17º al. b) do DL 667/76, de 5/Agosto, alegando a inconstitucionalidade deste diploma legal por ter sido publicado em data em que a matéria nele regulada era já da competência exclusiva da A.R., nos termos do artº 167º al. o) da Constituição.

Com esse fundamento, viria a impugnação a ser julgada procedente por sentença do T.T. de 1ª Instância de Lisboa.

Desta foi interposto recurso pela F.P. que, louvando-se na Resolução do Conselho da Revolução de 9/7/80, publicada no D.R. I Série, n.º 170, de 25/7/80, alegou não ser inconstitucional a norma em que se apoiou a liquidação do adicional impugnado.

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão a decidir consiste em saber se a norma constante do art<sup>o</sup> 17<sup>o</sup> al. h) do DL 667/76, de 5/Agosto, que criou, em sede de contribuição predial, um adicional de 10% é ou não organicamente inconstitucional.

Será que o Governo, ao editá-la, invadiu a reserva absoluta de competência legislativa da A.R. assim violando o art<sup>o</sup> 167<sup>o</sup> al. o) da C.R.P. que, então dispunha ser da competência daquela legislar sobre criações de impostos e sistema fiscal?

A esta questão respondeu afirmativamente a sentença recorrida.

Porém, o Conselho da Revolução, através da Resolução atrás referida e sufragando o Parecer n<sup>o</sup> 23/80, de 1/7/80, da Comissão Constitucional, decidiu não se pronunciar pela inconstitucionalidade da norma em apreço.

Foi a seguinte a linha argumentativa seguida naquele parecer:

O D.L. 667/76 foi promulgado em 13/Julho/76, tendo sido aprovado em Conselho de Ministros em data obviamente anterior a esta, vindo a ser publicado em 5/Agosto/76.

Em conformidade com o estabelecido no n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 294<sup>o</sup> da Lei Fundamental, o sistema de órgãos de soberania nele previstos só entrou em funcionamento com a posse do Presidente da República. o que se verificou em 14/Julho/1976.

Até esta data, o Governo dispunha de competência para legislar sobre matérias abrangidas pela referida alínea o) do art<sup>o</sup> 167<sup>o</sup> da C.R.P.

O processo de formação do acto legislativo conclui-se com a respectiva aprovação pelo órgão competente.

Assim, porque o D.L. 667/76 foi aprovado pelo Governo em data anterior à da entrada em funcionamento da A.R., detinha aquele órgão de soberania competência para criar o mencionado adicional.

Donde se conclui pela não inconstitucionalidade formal da norma constante do art<sup>o</sup> 17<sup>o</sup> al. b) do DL 667/76, de 5/Agosto.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida e em, julgando a impugnação improcedente, manter a liquidação.

Custas pelo recorrente, porém, apenas na 1<sup>a</sup> Instância.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IVA. Refeições servidas pela entidade patronal aos seus empregados.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — O fornecimento de refeições aos seus trabalhadores, a que a entidade patronal está contratualmente obriga-*

*da, e em cujo custo eles participam simbolicamente, constitui uma prestação de serviços a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal.*

- 2 — *A tanto não obsta a eventual "natureza social da prestação".*
- 3 — *A isenção de imposto das "refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados", consagrada pelo artigo 34º da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, não serve para demonstrar que, antes da vigência daquela lei, tais prestações não estavam sujeitas a IVA, antes comprovando que o estavam, por isso que o legislador as isentou.*

Recurso n.º 14.854; Recorrente: FISIFE - Fibras Sintéticas de Portugal, S.A.; Recorrido: Fazenda Pública, Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. FISIFE - FIBRAS SINTÉTICAS DE PORTUGAL, S.A., com sede no Lavradio, Barreiro, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado relativo aos anos de 1986, 1987 e 1988.

Formula as seguintes conclusões:

1º

Constitui obrigação para a Recorrente, desde 1977, data em que foi publicada a P.R.T. para a Indústria Química (BTE, 1ª série, nº 28, de 29.7.77), o fornecimento de refeição ou a concessão de um subsídio de alimentação a todos os seus trabalhadores.

2º

O fornecimento de tal refeição, como o faz a Recorrente, não é uma relação de consumo, característica que tão pouco pode ser afastada pela comparticipação simbólica dos trabalhadores na mesma (a comparticipação é de Esc. 8\$00).

3º

Não sendo uma relação de consumo, não pode estar sujeita à disciplina tributária do C.I.V.A., conforme dispõe o seu artº 1º.

4º

E, por isso, não lhe é possível o disposto na al. b) do nº 2 do artº 4º do C.I.V.A., dada a natureza social da prestação, integrando-se num factor de produção de natureza social que há que considerar a par dos factos de produção capital e trabalho.

5º

É à conclusão anterior não se opõe o disposto no nº 2, al. b) do artº 21º do C.I.V.A., que permite a dedução do IVA pago na aquisição de géneros para confeccionar as refeições fornecidas aos trabalhadores, porque a relação final do consumo se estabelece entre a empresa e tais fornecedores, encerrando-se aqui o circuito económico de tais fornecimentos.

## 6º

E reiterando tal interpretação, veio o Dec. Lei nº 198/90, de 19 de Junho, clarificar a situação isentando desse imposto os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus trabalhadores”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, subscrevendo a decisão recorrida, e afirmando-a na linha jurisprudencial seguida neste Tribunal.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguintes:

## “1

Foi liquidado à impugnante IVA adicionalmente e relativo aos anos de 1986, 1987 e 1988;

## 2

Tal liquidação no total de Esc. 2.820.728\$00, tem como matéria colectável a contraprestação de Esc. 8\$00 que a mesma recebe dos seus funcionários como contrapartida das refeições fornecidas aos mesmos, no seu refeitório;

## 3

Tais refeições são cozinhadas no seu refeitório com géneros alimentícios por si adquiridos e nos quais deduz o IVA suportado;

## 4

Os trabalhadores da impugnante utilizam o refeitório e consomem as aludidas refeições nos dias em que lhes aprouver”.

3.1. Contraria a recorrente o decidido pela sentença recorrida porque, em súmula, ao fornecer refeições aos seus trabalhadores, simbolicamente comparticipadas por eles, não ocorre uma relação de consumo, mas uma prestação social. Daí resultaria a não sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), como, aliás, clarificou o decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho.

A sentença assumira posição antagónica, entendendo que a recorrente, ao fornecer refeições aos seus trabalhadores, actua como operador económico prestador de serviços que satisfazem necessidades particulares deles, pelo que a situação cai dentro da previsão da norma do artigo 1ª alínea a), conjugada com a do artigo 4º, nº 2, alínea b) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Por outro lado, se o decreto-Lei nº 198/90 isenta de IVA as refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus trabalhadores, é porque, antes, sobre tal fornecimento incidia imposto.

Como aponta o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, a questão ora colocada não o é pela primeira vez, sendo uniforme a jurisprudência do Tribunal a tal respeito - vd., entre muitos, os acórdãos de 6 de Março de 1991 e 29 de Abril de 1992, nos recursos nºs 12751 e 14040, respectivamente.

Não há razão válida para abandonar essa jurisprudência, que seguiremos, resumidamente.

3.2. Os artigos 1º, alínea a), e 4º, nº 1 do CIVA sujeitam a IVA as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, que não constituam transmissões ou importações de bens.

Não vem controvertido, no caso, que se não trata de “transmissões ou importações de bens”, que a recorrente seja um sujeito passivo, e que as refeições são fornecidas em território nacional.

Importa, pois, verificar se estamos perante uma prestação de serviço a título oneroso, sendo certo que a onerosidade não é condição essencial da incidência - nº 2 alínea b) do artigo 4º do CIVA.

Ora, de acordo, aliás, com o que alega a recorrente, ela está contratualmente obrigada a fornecer refeições aos seus trabalhadores, que o mesmo é dizer, a prestar-lhes uma contrapartida em espécie do trabalho que deles recebe.

Donde resulta tratar-se de uma prestação a título oneroso.

Tal contrapartida seria, em princípio, e ao tempo, enquanto rendimento, tributada em sede de imposto profissional. Porém, a contrapartida é aplicada no consumo, e o que o IVA tributa é, precisamente, “todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho” (ponto 4 do preâmbulo do CIVA).

A “natureza social da prestação” a que a recorrente apela não prejudica o que acaba de se afirmar, pois não é o carácter “social” das refeições fornecidas que lhe retira a natureza de aplicação no consumo.

Também não colhe a afirmação segundo a qual o circuito económico dos géneros utilizados na confecção das refeições se encerra aquando do seu fornecimento à recorrente. Os géneros são transformados pela recorrente em refeições e como tal consumidos pelos seus trabalhadores, o que evidencia que só então, com esse consumo, o circuito económico finda.

Por tudo o exposto, o fornecimento de refeições pela recorrente aos seus trabalhadores constitui uma prestação de serviço a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal.

3.3. É verdade que o artigo 34º nº 3 da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, veio afirmar a isenção de imposto das “refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados”. Mais tarde, o artigo 1º do decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, alterou a redacção para “os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados”.

Mas, como bem se diz na sentença em apreciação, o facto de o legislador ter isentado de IVA as prestações desta natureza significa o contrário do que a recorrente dele pretende retirar. Denota que a prestação de serviços em causa estava abrangida pela norma de incidência do imposto, ou seja, estava sujeita a ele, o que tornou necessário, quando se pretendeu deixar de a tributar, criar uma norma de isenção que inutilizasse a de incidência.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiróz* — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Concentração de empresas. Isenção de SISA. Falta de demonstração de reestruturação. Vício de violação de lei. Vício de forma. Preterição de formalidade legal. Proibição da prática de actos procedimentais inúteis.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é requisito da concessão da isenção de sisa prevista no art. 1.º do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro (na redacção inicial) que seja demonstrado que a transmissão a que aquela se reporta esteja relacionada com uma reestruturação das empresas envolvidas ou mesmo de uma delas.*
- 2 — *Não sendo permitida a prática de actos procedimentais inúteis (art. 98.º do Código do Procedimento Administrativo) a falta de obtenção dos pareceres obrigatórios previstos no art. 3.º daquele Decreto-Lei não constitui preterição de formalidade legal se a decisão de indeferimento não assenta no não reconhecimento das vantagens do acto projectado, a que aqueles pareceres se reportam, mas na falta de qualquer outro requisito.*

Recurso nº 16.371; Recorrente: SOGONTUR - Sociedade Gondomarense de Gestão e Turismo, S.A.; Recorrido: Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento; Relator: Exmº Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - SOGONTUR, SOCIEDADE GONDOMARENSE DE GESTÃO E TURISMO, S. A., com sede em Gondomar, interpôs recurso contencioso do despacho do Senhor Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento, de 8-2-93 em que indeferiu um pedido de isenção de sisa e encargos legais ao abrigo do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) *O despacho recorrido preteriu uma formalidade essencial, ao não pedir o parecer a que a lei obriga - art. 3º, n.º 2 do DL 404/90 e art. 98 do CPA.*

B) *O Acto administrativo posto em crise violou os artigos 1.º e 2º, n.º 1, al. b) do DL 404/90.*

C) *Enferma o acto administrativo de vício da forma, por preterição da formalidade essencial e de vício da violação de lei por ter decidido contra lei material expressa.*

A autoridade recorrida apresentou contra-alegações com as seguintes conclusões:

a) *Era à recorrente que cabia demonstrar os pressupostos da isenção prevista no Decreto-Lei n.º 404/90, da 21 de Dezembro,*

b) *Esses pressupostos não se contêm na mera concentração ou cooperação empresarial mas dependem dos termos da reestruturação da empresa."*

c) O benefício previsto no Decreto-Lei n.º 404/90 não é um benefício automático e a sua concessão é decidida mediante o exercício de um poder discricionário da administração fiscal;

d) Este visa avaliar as vantagens ou inconvenientes da reestruturação projectada.

e) Não descrevendo a recorrente os termos e vantagens da reestruturação, inviabilizada fica a administração fiscal de conceder a isenção prevista no Decreto-Lei n.º 404/90.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso merecer provimento por ter sido omitida a formalidade legal necessária de obtenção de parecer do ministério da tutela da actividade da recorrente, exigida pelo n.º 2 do art. 3.º Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Com base na documentação junta aos processos principal e instrutor, fixa-se a seguinte matéria de facto com interesse para a apreciação do recurso:

- A recorrente foi constituída em 20-6-90, no Cartório Notarial de Gondomar e está registada na Conservatória de Registo Comercial do Porto (fls. 17-47 do processo instrutor);

- Por escritura de 28-6-91 adquiriu a totalidade das quotas à sociedade PRESORDE - Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, Lda. (fls. 48-58 do processo instrutor);

- Esta sociedade era a possuidora de diversos prédios rústicos tendo a recorrente pago sisa, pelo conhecimento n.º 430/426, relativa à aquisição das quotas sociais da PRESORDE, nos termos do n.º 6 do § 1.º do art. 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (fls. 57 e 93 do processo instrutor);

- Em 25-1-91, o Conselho Geral da recorrente deliberou adquirir as quotas e os imóveis da PRESORDE (fls. 61 do processo instrutor);

- A recorrente tem projectos de construção de um hotel, um aldeamento turístico, um clube social e um clube hípico, aprovados pela Direcção-Geral do Turismo, tendo sido atribuída utilidade turística ao primeiro (fls. 63-72 do processo instrutor);

- A recorrente pretende levar a cabo tais construções nos prédios rústicos da PRESORDE, indicados no referido conhecimento 430/426;

- Dois dos projectos foram candidatos a sistemas de incentivos tendo sido deferida a sua atribuição (fls. 73-87 do processo instrutor);

- A recorrente, em 25-9-92, apresentou um requerimento dirigido ao Senhor Ministro das Finanças com o pedido de isenção de sisa e encargos legais ao abrigo do Decreto-Lei n.º 404/90 de 21 de Dezembro (fls. 14-16 do processo instrutor);

- No requerimento referido a recorrente afirmou, além do mais, o seguinte:

*A SOGONTUR- Sociedade Gondomarense de Gestão e Turismo, S.A., com sede em Estrada D. Miguel 1429, S. Cosme 4420 Gondomar, portadora do Cartão de Identificação de Pessoa Colectiva N.º 502382740, vem de harmonia com o art 3º, n.º 1 do D.L. 404/90 de 21 de Dezembro vem requerer a V. Exa. a isenção de sisa e encargos com a aquisição dos imóveis da PRESORDE - Sociedade de Empreendimentos Turísticos, Lda., com os fundamentos seguintes:*

*1. A sociedade requerente foi fundada por escritura pública de 28 de Junho de 1990, no Cartório Notarial de Gondomar e encontra-se registada na Conservatória do Registo Comercial do Porto - Docs. 1 e 2.*

*2. Por escritura pública de cessão de quotas realizada em vinte e oito de Junho de 1991 no Cartório Notarial de Gondomar, a Sogontur -*

*Sociedade Gondomarense de Gestão e Turismo, SA, adquiriu a totalidade das quotas da Presorde - Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, Limitada pelo que pagou a sisa número 430/426 referente aos artigos matriciais n.ºs 839, 827, 869, 826, 828, 829, 825, 823, 831, 830, 822, 832, 833, 834, 821, 819, 818, 835, 836, 838, 837 e 789 da freguesia de Covelo, concelho de Gondomar que fazem parte do activo imobilizado da referida Presorde — Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, Limitada - Doc. n.º 3.*

3. *A Sogontur - Sociedade Gondomarense de Gestão e Turismo, SA pretende incorporar no seu activo imobilizado os artigos matriciais referidos no ponto anterior por forma a dar prosseguimento aos objectivos da empresa, incorporação esta para a qual se requer a isenção de sisa.*

4. *Com vista ao mercado único que se aproxima, a exponente está consciente de que tem de deter um património bem estruturado para enfrentar os desafios que se colocam*

8. Demonstração das vantagens do Acto da Concentração

a) *Por escritura pública de cessão de quotas, a Sogontur, SA, adquiriu a totalidade das quotas da Presorde, que tem no seu activo imobilizado diversos terrenos rústicos com a área aproximada de 210.000 m2 sitos na freguesia de Covelo, Gondomar,*

b) *Além da cessão mencionada a Sogontur, SA, vai adquirir por compra e venda a, totalidade dos, imóveis referidos conforme deliberação do Conselho Geral;*

c) *A Sogontur, S A., tem imperiosa necessidade de efectuar essa transferência para dar seguimento aos seus projectos turísticos já aprovados pela Direcção Geral de Turismo a instalar nos referidos terrenos;*

d) *Todos os terrenos em questão na transferência se destinam à implementação de vários projectos turísticos que formam um empreendimento global de manifesto interesse turístico, conforme atestam a aprovação dos projectos pela D.G.T. e a utilidade turística já concedida para um deles;*

e) *Dois dos referidos projectos turísticos foram candidatos aos sistemas de incentivos disponíveis e obtiveram o importante deferimento;*

f) *Os requisitos e garantias exigidos, para a aprovação e obtenção dos benefícios financeiros, por parte da D.G.T., Fundo de Turismo e entidades financiadoras, fazem com que os terrenos estejam, juridicamente, incluídos;*

g) *Acresce ainda o facto de que o esvaziamento da actividade da Presorde se torna manifesto dada a total coincidência entre os elementos que compõem a Direcção da Sogontur, S.A. e os elementos que detêm a Gerência da Presorde ;*

- Com este requerimento, a recorrente apresentou os documentos que se referem nos pontos anteriores;

- Relativamente ao pedido da recorrente, foi prestada pelos serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, a informação n.º 92/93, com o seguinte teor:

1. *A requerente por escritura pública de cessão de quotas realizou em 91.06.08, adquiriu a totalidade das quotas à PRESORDE - Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, S.A., a qual tinha no seu activo imobilizado diversos prédios rústicos, sitos na freguesia de Coveiro, concelho de Gondomar, tendo efectuado o pagamento da sisa nos termos do n.º 6, parágrafo 2º, art. 2º do CIMSISD, através do conhecimento n.º 430/426, em 1.06.91, na 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Gondomar;*



2. Pretende, agora, "adquirir por compra e venda a totalidade dos imóveis referidos por forma a dar prosseguimento aos objectivos da empresa", transmissão esta para a qual se requer a isenção de sisa bem como dos emolumentos e outros encargos legais;

3. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do DL 404/90, é acto de concentração, para efeitos do disposto no artigo 1.º de mesmo diploma: "A incorporação por uma empresa mediante transmissão a seu favor, de todo ou parte do património de outra empresa, ainda que esta se não dissolva".

4. Porém, como tem sido defendido, não basta a simples transferência de bens entre empresas distintas para se estar perante os pressupostos do DL 404/90.

A estas transferências deve estar associada uma reestruturação das empresas envolvidas, obrigando a lei a demonstrar os termos em que essa reestruturação se irá operar.

5. Ora, no caso em apreço, não ficou demonstrado resultar qualquer vantagem dos actos projectados, parecendo que "a requerente apenas pretende proceder a uma simples aquisição de imóveis, o que só por si, não traduz uma reestruturação. O acto de concentração só beneficiará das isenções previstas no DL 404/90 se, cumulativamente, se integre em projecto de reestruturação empresarial que permita o reconhecimento das vantagens do acto projectado (Cf. art. 3º).

6. Nestes termos e com os fundamentos mencionados, *afigura-se-me de indeferir o presente pedido pelo facto de o mesmo não ter enquadramento no DL 404/90 (fls. 6-8 do processo instrutor).*

-Sobre esta informação foi emitido o seguinte parecer pelo Senhor Director de Serviços, em 18-1-93:

*Confirmo.*

*Parece-me de indeferir o pedido, uma vez que, como se refere na informação infra, não foi demonstrado que a compra e venda projectada envolva a reestruturação das empresas intervenientes.*

A consideração superior (fls. 6 do processo instrutor).

- Em 19-1-93 foi emitido novo parecer do seguinte teor:

Concordo, *afigurando-se-me de indeferir o pedido por carecer de apoio legal.* A consideração superior (fls. 6 do processo instrutor).

- Em 29-1-93 foi emitido novo parecer pelo Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, nos seguintes termos:

Concordo. É de indeferir o pedido pelos fundamentos apresentados.

A consideração do Sr. Subsecretário de Estado (fls. 6 do processo instrutor).

- A autoridade recorrida, em 8-2-1993, proferiu o despacho recorrido, do seguinte teor:

Concordo, pelo que indefiro (fls. 6 do processo instrutor).

- A autoridade recorrida não solicitou qualquer parecer sobre o a demonstração das vantagens do acto projectado apresentada pela recorrente;

- Por officio datado de 16-2-93 foi comunicado à recorrente o indeferimento do pedido que havia formulado (fls. 5 do processo instrutor);

- Em 16-4-93, a recorrente interpôs o presente recurso contencioso.

3 - A recorrente imputa ao acto recorrido um vício de violação de lei e um vício de forma.

Assim, por força do preceituado no n.º 2 do art. 57.º da L.P.T.A., não indicando a recorrente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios referidos, deverá começar-se por apreciar o de violação de lei, por ser o que, no caso de procedência, garante com maior estabilidade e eficácia a tutela dos interesses da recorrente.

4 - A razão primacial do indeferimento do pedido apresentando pela recorrente foi o facto de a autoridade recorrida entender não estar demonstrado que a compra e venda projectada envolva a reestruturação das empresas intervenientes e esse ser pressuposto necessário ao seu enquadramento na previsão do Decreto-Lei n.º 404/90. (1)

Este diploma, na redacção inicial, que era a vigente à data em que foi formulado o pedido e decidido o indeferimento, estabelecia o seguinte:

Implicando a Europa de 1992 um desaparecimento completo das fronteiras internas dos diferentes espaços nacionais e a simultânea criação de um mercado único de 340 milhões de consumidores, em condições concorrenciais acrescidas, importa criar mecanismos que permitam a renovação e reestruturação das empresas com perspectivas de expansão nesse mercado alargado.

Assim:

No uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 1.º da Lei n.º 52/90, de 29 de Agosto, e nos termos da alínea b), do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º - As empresas que, até 31 de Dezembro de 1993, procedam a actos de cooperação ou de concentração pode ser concedida isenção da sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à concentração ou à cooperação, bem como dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática daqueles actos.

Art. 2.º - 1 - Para efeitos do presente diploma entende-se por actos de concentração:

a) A fusão de empresas, mediante a constituição de uma nova sociedade, por acções ou por quotas, que integre o património global de duas ou mais empresas individuais e ou societárias que se dissolvam;

b) A incorporação por uma empresa, mediante transmissão a favor, de todo ou parte do património de outra empresa, ainda que esta se não dissolva.

2 - Para efeitos do presente diploma entende-se por actos de cooperação:

a) A constituição de agrupamentos complementares de empresas, nos termos da legislação em vigor, que se proponham a prestação de serviços comuns, a compra ou venda em comum ou em colaboração, a especialização ou racionalização produtivas, o estudo de mercados, a promoção de vendas, a aquisição e transmissão de conhecimentos técnicos ou de organização aplicada, o desenvolvimento de novas técnicas e produtos, a formação e aperfeiçoamento do pessoal, a execução de obras ou serviços específicos e quaisquer outros objectivos comuns, de natureza relevante;

b) A constituição de pessoas colectivas de direito privado sem fim lucrativo, mediante a associação de empresas públicas, sociedades de capitais públicos ou de maioria de capitais públicos, de sociedades e de outras pessoas de direito privado, com a finalidade de, relativamente ao sector a que respeitam, manter um serviço de assistência técnica, organizar um sistema de informação, promover a normalização e a qualidade dos produtos e a conveniente tecnologia dos processos de fabrico, bem como, de um modo geral, estudar as perspectivas de evolução do sector.

---

(1) É este o conteúdo do parecer fundamentado que imediatamente antecede o acto recorrido.

Art. 3.º - 1 - A isenção será concedida por despacho do Ministro das Finanças, a requerimento das empresas interessadas, precedendo informação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), devendo o requerimento ser acompanhado de estudo demonstrativo das vantagens do acto projectado.

2 - O Ministério das Finanças deverá solicitar ao Ministério da tutela da área de actividade da empresa, bem como ao departamento responsável pela concorrência e preços, parecer sobre o estudo referido no número anterior.

3 - Os pareceres a que se refere o número anterior deverão ser proferidos nos 30 dias seguintes ao da recepção do pedido, considerando-se reconhecidas as vantagens do acto projectado se os mesmos não forem recebidos naquele prazo.

Como se infere do transcrito Preâmbulo, este diploma teve subjacente o entendimento de que o aumento de dimensão das empresas nacionais lhes podia proporcionar um aumento das possibilidades de concorrência no mercado único europeu e introduziu benefícios fiscais para os actos que tivessem tal objectivo.

Assim, atribuíram-se esses benefícios não só nos casos em que ocorresse um real aumento da dimensão das empresas (concentração, através de fusão ou incorporação de uma empresa por outra), mas também nos casos em que não se verificasse um aumento da dimensão das empresas, mas houvesse um aumento prático das possibilidades de intervenção naquele mercado pela conjugação de esforços de várias empresas ou entidades (cooperação, através da criação de agrupamentos complementares de empresas ou constituição de pessoas colectivas formadas com a participação de várias empresas ou entidades).

O caso da recorrente enquadra-se numa das situações previstas neste diploma, que é a incorporação de uma empresa por outra, através da transmissão para uma delas de todo o património de outra empresa, previsto na alínea b), do n.º 1 do art. 2.º.

Porém, pelo art. 1.º e pelo n.º 1 do art. 3.º, verifica-se que a isenção não tinha de ser concedida em todos os casos em que se verificasse uma das situações indicadas naquele art. 2.º, sendo exigível ainda que a transmissão dos imóveis fosse necessária à concentração ou cooperação das empresas e, para além dos requisitos formais, que existissem «*vantagens no acto projectada*».

Para além destas exigências, não se estabelece qualquer outro requisito de carácter não formal que fosse preciso preencher para poder haver acesso aos benefícios fiscais previstos neste diploma.

Nomeadamente, não se faz qualquer exigência relativa à necessidade de a compra e venda projectada implicar uma reestruturação das empresas intervenientes, como entendeu a autoridade recorrida.

Esta exigência, aliás, como nota a recorrente, até não seria compreensível, nos termos em que ela é formulada no acto recorrido, reportada à totalidade das empresas envolvidas, por uma das situações previstas neste diploma ser o próprio desaparecimento de uma ou mais empresas, como está implícito na alínea b) do n.º 1 do art. 2.º, constatação esta que, só por si, patenteia o erro de interpretação da lei e afecta o acto recorrido.

Por outro lado, mesmo relativamente à única empresa que subsiste na sequência de incorporação, também se compreende que não se faça qualquer referência explícita à necessidade de uma reestruturação.

Não é que não haja uma reestruturação após uma incorporação de uma empresa noutra, pois a própria incorporação implicará, parece que necessariamente, uma alteração das estruturas da empresa subsis-

tente, por serem nela enquadrados os meios materiais e humanos da empresa incorporada, o que parece não poder deixar de implicar uma reorganização da empresa única subsistente.

Porém, mesmo que se exigisse a existência de uma reestruturação da empresa que incorpora outra, não faria sentido connexioná-la com a compra e venda para que se pede isenção de sisa, como fez a autoridade recorrida, ao indeferir o pedido da recorrente.

Na verdade, pelo teor literal do parecer de 18-1-93, que é o último fundamentado que antecede a prática do acto impugnado, a autoridade recorrida não se limitou a erigir como condição da atribuição dos benefícios fiscais a existência de uma qualquer reestruturação resultante da incorporação, mas exigiu que «a compra e venda projectada envolva a reestruturação das empresas», isto é, que seja a própria compra e venda projectada a provocar uma reestruturação.

Esta seria, decerto, uma exigência injustificável, pois, naturalmente, se o objectivo directo do diploma fosse incentivar a reestruturação das empresas, decerto seria indiferente para o fim em vista que a reestruturação obtida resultasse da compra e venda projectada ou de outra qualquer circunstância associada à incorporação.

Por outro lado, mesmo que se entendesse o acto recorrido como reportando-se a não estar associada uma reestruturação à incorporação da PRESORDE na recorrente e seja de admitir-se que possam existir casos em que a incorporação de uma empresa noutra possa não implicar uma reestruturação ou reorganização desta, não se vê porque é que não seria de conceder os benefícios fiscais se tal reestruturação fosse dispensável, mas, apesar dela, a empresa obtivesse com a incorporação de outra a vantagem da maior dimensão potenciadora duma intervenção concorrencial acrescida no mercado único.

Assim, numa interpretação teleológica deste diploma, não se poderá fazer depender da demonstração da existência de uma determinada reestruturação a concessão dos benefícios nele previstos.

5 - Embora no último parecer fundamentado que antecedeu a prática do acto recorrido apenas se refira, como fundamento do indeferimento, a falta de demonstração de que a compra e venda envolvesse a reestruturação das empresas intervenientes, na informação anterior a ele incluem-se outros fundamentos que deverão considerar-se como também aceites no acto recorrido, pois no parecer imediatamente anterior a ele, emitido pelo Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, faz-se uma referência global aos «fundamentos apresentados» (no plural), o que inculca que não foi apenas aquele parecer o considerado na motivação do acto.

No ponto 5 da referida informação 92/93, indica-se ainda que não ficou demonstrado resultar qualquer vantagem dos actos projectados e que o acto de concentração só beneficiará das isenções previstas no DL 404/90 se, cumulativamente, se integrar em projecto de reestruturação empresarial que permita o reconhecimento das vantagens do acto projectado.

No n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 404/90, refere-se que o requerimento deve ser acompanhado de estudo demonstrativo das vantagens do acto projectado, o que impõe a conclusão de que a existência de vantagens do acto projectado é um dos requisitos da concessão dos benefícios.

Não se explicita, na redacção inicial deste diploma, que tipo de vantagens se estão a exigir.

Desde logo, será de afastar a possibilidade de essas vantagens se reportarem à concentração e à reestruturação que ela possa implicar,

pois, no art. 1.º exige-se que as transmissões a efectuar sejam necessárias à concentração e, por isso, se forem necessárias, não poderão deixar de ter vantagens para ela.

Assim, em face do referido objectivo enunciado no Preâmbulo, será de concluir que estas vantagens terão de se relacionar com as pretendidas possibilidades acrescidas de concorrência no mercado único.

Não se vislumbra, porém, à luz desta finalidade deste diploma, como poderia justificar-se que deixassem de ser concedidos os benefícios quando não existisse uma reestruturação empresarial e, apesar disso, a concentração permitisse alcançar as vantagens concorrenciais que justificavam tal concessão.

Por outro lado, também não se compreenderia que se exigisse um controle da administração sobre a forma como era feita tal reestruturação como condição da atribuição dos benefícios, porque, naturalmente, serão as empresas e não a administração fiscal quem estará em melhor situação para decidir se há necessidade de reestruturação e a forma como ela deve ser feita.

Para além disso, se se exigisse tal controle prévio e a adopção de uma forma de reestruturação que fosse reconhecida como conveniente pela administração, não se compreenderia que não se exigisse, concomitantemente, qualquer garantia da sua manutenção no futuro, permitindo, assim, às empresas, após a obtenção dos benefícios, alterar a reestruturação efectuada sem qualquer controle.

Assim, a aceitação da tese sustentada pela autoridade recorrida traduzir-se-ia no reconhecimento de um regime legal incongruente.

Por isso, sendo de presumir que «o legislador consagrou as soluções mais acertadas» (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), terá de rejeitar-se tal tese.

Conclui-se, pois, que não há suporte legal para erigir a referida reestruturação em requisito da concessão dos benefícios referidos, pelo que o acto recorrido, ao indeferir o pedido da recorrente com base na não demonstração de existência de uma reestruturação das empresas decidiu com erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação dos arts. 1.º e 2.º, n.º 1, alínea b), e 3.º, n.º 1, do citado Decreto-Lei n.º 404/90, na redacção inicial, que consubstancia vício de violação de lei.

Por isso, o acto recorrido tem de ser anulado, com este fundamento.

6 - Existindo este vício de violação de lei, não deixa de ser necessário apreciar da existência do vício de forma invocado, uma vez que, sendo este acórdão susceptível de impugnação, não é possível afirmar a inutilidade do conhecimento desse outro vício.

É inequívoco, como defende a recorrente, que os pareceres a que se referem os n.ºs 2 e 3 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 404/90, na redacção inicial, são obrigatórios, como resulta do preceituado no art. 98.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo.

Por isso, a emissão de um acto de concessão dos benefícios sem que eles fossem solicitados consubstanciaria um vício de forma, por preterição de formalidades legais.

Porém, para indeferir os pedidos de concessão dos benefícios não era imprescindível a obtenção de tais pareceres.

Na verdade, aqueles pareceres destinavam-se a apreciar as vantagens do acto praticado como se conclui do referido n.º 3, em que se estabelece que, se os pareceres não forem prestados no prazo de 30 dias, se consideram reconhecidas as vantagens do acto praticado.

Por isso, se o indeferimento não tivesse a ver com a ausência de tais vantagens, mas sim com falta de qualquer outro requisito, a obtenção de tais pareceres seria uma diligência inútil e, nessas condições, não

deveria ser realizada (art. 57.º do Código do Procedimento Administrativo).

Ora, é este o caso dos autos.

Na verdade, a autoridade recorrida entendeu que faltava o requisito da demonstração de uma reestruturação e, por isso, para decidir como decidiu, não devia solicitar tais pareceres, por o seu conteúdo não poder ter reflexos na decisão de indeferimento.

Imputado.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em anular o acto recorrido por enfermar do referido vício de violação de lei.

Sem custas, por a autoridade recorrida estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Créditos de impostos. Dividas à Segurança Social e créditos garantidos por penhor. Custas. Caixa Geral de Depósitos. Isenção.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Concorrendo ao concurso de credores créditos por impostos, créditos à Segurança Social e créditos garantidos por penhor, a graduação deve efectuar-se do seguinte modo: em primeiro lugar, o crédito por impostos, em segundo lugar, o crédito à segurança social e, em terceiro lugar, o crédito garantido por penhor.*
- II — Em tais hipóteses, não têm aplicação os art.ºs 666º e 749º do CC, pois que as normas do DL 512/76, de 3/7 e DL 103/80, de 9/4 terem natureza especial, pelo que prevalecem sobre aquelas.*
- III — Antes da vigência DL 287/93, de 20/8, a Caixa Geral Depósitos estava isenta de custas nos processos tributários (art. 59º, 1, do DL 48.953, de 5/4/69).*

Recurso n.º 17.138; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorrido: Ministério Público e Outro; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. Por apenso ao presente processo de execução fiscal, em que é executada FINITO - Confecções e Representações, Ld., vieram reclamar créditos o Ministério Público, a Caixa Geral de Depósitos e o Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco.

O Mm.º Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa proferiu sentença graduando os créditos do seguinte modo:

A) Quanto aos bens imóveis:

1º: crédito exequendo;

2º: créditos do regime geral de Previdência e respectivos juros de mora;

3º: demais créditos reclamados, como créditos comuns, e respectivos juros de mora.

B) Quanto aos bens móveis (escreveu-se por lapso, na sentença, bens imóveis):

1º: os créditos do Estado, do Fundo de Desemprego e os reclamados pela CGD, em representação do primeiro, e respectivos juros de mora:

2º: os créditos do regime geral de Previdência Social e respectivos juros de mora:

3º: o crédito exequendo;

4º: os créditos por dívidas ao Instituto dos Têxteis, Fundo de Desemprego de 1983, os resultantes de multas, custas e outras penalidades e as de que os CTT são credores, que são créditos comuns, e respectivos juros de mora.

Inconformada com esta decisão, a Caixa Geral de Depósitos interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central Administrativo), formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Mm.º Juiz do Tribunal a quo não considerou, na graduação que efectuou, para os móveis, a existência do crédito pignoratício a favor da Caixa, decorrente dos penhores consubstanciados nos contratos celebrados em 9/2/83 e 5/1/84..., mas tão somente a garantia da penhora efectuada em 29/9/86, e, por tal razão, graduou indevidamente o seu crédito em 3º lugar.

2. Em caso de concurso, como no caso *sub judice*, os créditos da previdência, garantidos com privilégio mobiliário geral, com créditos de Estado, por impostos, com igual garantia, e com créditos pignoratícios, as disposições dos n.ºs. 1 e 2 do art. 1.º do DL n. 512/76, de 3/7, e dos n.ºs. 1 e 2 do art. 10.º do DL 103/80, de 9/5, não podem aplicar-se simultaneamente, uma vez que se contradizem.

3. Para obviar a tal incongruência, a solução será de interpretar restritivamente o n. 2 dos sobreditos artigos, como dispondo tão-só para o caso de concurso entre o crédito da Previdência e o crédito garantido por penhor, situação em que aquele prevalecerá sobre este.

4. O art. 749.º do Código Civil resolve, em termos genéricos, o conflito entre os direitos dos credores, garantidos com privilégio mobiliário geral e os direitos de terceiros, constituídos sobre os bens móveis do devedor, ao considerar prevalentes os direitos destes sobre os daqueles.

5. Assim, quando o crédito da Previdência concorra com o crédito garantido por penhor e o crédito do Estado ou do Fundo de Desemprego, por impostos, garantido por privilégio mobiliário geral, ter-se-ão ao que respeitar as normas conjugadas do n. 1 dos artigos referidos dos na 2ª conclusão e art. 749.º do Código Civil, graduando-se em primeiro lugar o crédito pignoratício, seguindo-se o crédito do Estado ou do Fundo de Desemprego, por impostos, e, por último, o crédito da Previdência.

6. Porém, há que considerar ainda o crédito reclamado pela Caixa em representação do Estado, que, ao honrar o aval prestado, ficou subrogado, quanto à parte que pagou, nos créditos pignoratícios e hipote-

cários de que a Caixa fruía, nos termos previstos nos art.ºs. 644º e 593º, n.ºs 1 e 2 do Código Civil, devendo assim o seu crédito no que tange aos móveis e imóveis, ser graduado para ser pago imediatamente a seguir ao crédito da Caixa Geral de Depósitos.

7. Os créditos comuns não podem ser graduados para ser pagos pelo produto da venda dos bens penhorados.

Assim, e no provimento do recurso, deverá proceder-se à graduação, como segue:

Quanto aos imóveis, o crédito reclamado pela Caixa, em representação do Estado, imediatamente a seguir ao crédito exequendo e, quanto aos bens móveis, pela ordem seguinte: 1 - crédito exequendo; 2 - crédito do Estado, reclamado pela CGD; 3 - crédito do Estado por impostos; 4 - crédito do Fundo de Desemprego, por quotizações; 5 - crédito da Previdência Social.

Subiram os autos ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Aí o EPGA suscitou a questão da incompetência hierárquica do Tribunal, por se discutir apenas matéria de direito no recurso. A não se entender assim, defende que os autos devem baixar à 1ª Instância, para se esclarecer quais são os bens móveis e os bens imóveis, pois na sentença fala-se apenas em bens imóveis.

Foi então proferido acórdão naquele Tribunal Superior, julgando-se o mesmo hierarquicamente incompetente, sendo competente este STA.

Mais se condenou em custas a recorrente.

Esta veio então interpor recurso do dito acórdão, mas apenas no tocante à condenação em custas.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Caixa Geral de Depósitos é uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, com património próprio, competindo-lhe o exercício de funções de Instituto de Crédito do Estado e a administração da Caixa Geral de Aposentações e do Montepio dos Servidores do Estado."

2. As suas atribuições específicas visam fins de interesse público.

3. A sua especial natureza, enquanto Instituto de Crédito do Estado e gestora das instituições anexas - Caixa Geral de Aposentações e do Montepio dos Servidores do Estado - explica não só que "a cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa e as suas instituições anexas" seja da competência dos tribunais tributários de 1ª Instância de Lisboa, nos termos do n.º 1 do art. 61º do DL n.º 48.953, de 5/4/69, e do n.º 1 do art. 159º do Decreto 649/70, de 31 de Dezembro, mas

4. Também explica a isenção de custas de que beneficia, com base nos preceitos mencionados no n.º 1 do art. 59º do DL n.º 48.953, de 5/4/69 e no n.º 1 do art. 156º do Regulamento da Caixa, aprovado pelo Decreto n.º 649/70, de 31/12, tudo nos mesmo termos do Estado, de que faz parte.

5. A eliminação da alínea d) do n.º 1 do art. 5º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, feita através do art. 1º do DL n.º 199/90, de 19/6, que deu nova redacção a diversos artigos daquele regulamento, não veio prejudicar a existência do regime de isenção de custas de que beneficia a Caixa.

6. Na verdade, no que tange à Caixa Geral de Depósitos, a isenção de custas já existia muito antes da entrada em vigor do DL n.º 449/71, de 26/10, que aprovou o Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, por força das disposições especiais, que constam da 4ª conclusão.



7. Aliás, a alínea d) do n. 1 do art. 5º daquele Regulamento, até à sua eliminação pela entrada em vigor do DL n. 199/90, de 19/6, mais não era do que uma norma "inócua" ou indiferente, cuja existência se justificava apenas à luz de meras razões formais de arrumação ou de estruturação do diploma legal, onde estava inserida.

8. Com tal alínea, o legislador apenas pretendeu que numa disposição relativa à isenção de custas, ao lado das situações "normais" de isenção, deveria figurar uma alínea chamando a atenção para a existência de "isenções especiais".

9. O art. 1º do DL n. 199/90, de 19/6, eliminou a citada alínea b), mas daí não se pode inferir que o legislador tenha pretendido, com tal medida, revogar a isenção de custas de que a Caixa Geral de Depósitos beneficiava, ao abrigo de legislação especial.

10. Na realidade, no sentido da manutenção da isenção das custas a favor da Caixa Geral de Depósitos milita o disposto no n. 3 do art. 7º do Código Civil, segundo o qual "a lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador".

11. Considera-se, neste caso, que tal intenção não é manifestada - e muito menos de modo inequívoco - pelo legislador, no sentido da revogação da lei especial.

12. De qualquer modo - sem conceder- caso por hipótese tivesse sido esse o seu propósito, o legislador teria, com certeza, adoptado a "táctica" utilizada para o Código das Custas Judiciais, pelo DL. n. 118/85, de 19/4, o qual, com base no art. 5º, se propôs revogar "as disposições legais que estabeleçam isenções de custas não previstas no Código das Custas Judiciais".

13. Acresce que a simples não reprodução da alínea d) do n. 1 do art. 5º do RCPCL, na nova redacção dada a tal artigo pelo DL n. 199/90, não pode ser entendida como manifestação de vontade de revogar as disposições especiais de custas, no âmbito dos processos regulados por aquele Regulamento, mas como visando o aperfeiçoamento formal desse documento, assim expurgado de uma norma inútil (cfr. cit. acórdão 13.492).

14. Finalmente o DL n. 199/90, de 19/6, não só não revogou expressamente as disposições que isentam a Caixa de custas, como não redigiu o art. 5º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, em termos de "reservar" a isenção de custas para as entidades previstas nas suas alíneas a), b) e c).

15. A tese de que a Caixa Geral de Depósitos está isenta do pagamento de custas, nos processos submetidos ao RCPCL foi, recentemente, sufragada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário, no Acórdão proferido no recurso n. 13.407.

Contra-alegou o EPGA junto daquele Tribunal, defendendo que este recurso da Caixa Geral de Depósitos deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Mostra-se, dos autos, que:

- O Ministério Público reclamou os seguintes créditos, de que é titular a Fazenda Pública:

a) A importância de Esc. 1.958\$00, proveniente de imposto de circulação, respeitante ao 1º semestre de 1986, bem como juros de mora;

b) A importância de Esc. 1.958\$00, proveniente de imposto de circulação, respeitante ao 2º semestre de 1985, bem como juros de mora;

c) A importância de Esc. 15.000\$00, por dívida ao Instituto dos Têxteis, relativo às taxas de inscrição ou de renovação anual de inscrição, como industrial, respeitante aos anos de 1983, 1984 e 1985;

d) A importância de Esc. 214.267\$00, por dívida ao Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, referente ao período de Janeiro de 1983 a Dezembro de 1984;

e) A importância de Esc. 7.500\$00, por dívida de multas e outras penalidades (transgressões), referente ao ano 1986;

f) A importância de Esc. 47.010\$00, proveniente de IVA, referente ao período de 1/1/86 a 31/1/86, bem como juros de mora;

g) A importância de Esc. 123.917\$00, por dívida aos Correios e Telecomunicações de Portugal, bem como juros de mora;

h) A importância de Esc. 133.905\$00, por dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco, referente a contribuições de vários meses, bem como juros de mora e custas:

- A Caixa Geral de Depósitos reclamou, em representação do Estado, os seguintes créditos:

a) A quantia de Esc. 10.307.593\$00, referente a capital, juros remuneratórios e juros moratórios, incluindo juros de mora e sobretaxa de 2%, e taxa de aval, consequência do aval prestado pelo Estado, através do IAPMEI, ao financiamento, sob a forma de abertura de crédito, no montante de Esc. 16.000.000\$00, prestado à executada. O crédito da Caixa está garantido por hipoteca, sobre um prédio rústico, penhor sobre bens móveis do equipamento industrial da executada, consubstanciado nos contratos de constituição de penhor, celebrados, respectivamente em 9/2/83 e 5/1/84, e hipoteca sobre um veículo automóvel. O Estado, em função do incumprimento da executada honrou o aval prestado. Os créditos aqui em causa, e respectivos juros vencidos e vincendos estão consubstanciados nos pertinentes títulos executivos, sendo que tais créditos estão vencidos e são exigíveis.

- O Centro Regional de Segurança Social de Castelo Branco reclamou também os seus créditos, a saber:

a) Por contribuições devidas e não pagas à segurança social, referentes aos meses de Janeiro de 1984 a Dezembro de 1985, inclusive, com juros de mora;

b) Quotizações ao ex - Fundo de Desemprego.

3. Vejamos o direito.

Mas antes, refira-se que não se justifica a remessa dos autos à 1ª instância, pois que o lapso (indicação de bens imóveis) é manifesto, como acima se disse.

3.1. Apreciemos, em primeiro lugar, o recurso da sentença, ou seja, o recurso respeitante à graduação de créditos.

Vejamos.

Tem razão a recorrente (art.1º das conclusões) quando refere ter créditos pignoratícios a seu favor, decorrentes das penhoras consubstanciadas nos contratos celebrados em 9/2/83 e 5/1/84. Como decorre aliás do probatório.

Quanto às respectivas consequências, se verá de seguida.

E diremos desde já que não concordamos com as conclusões avançadas nas conclusões 2ª, 3ª, 4ª e 5ª.

Na verdade, e quando concorrem, como no caso vertente, créditos de previdência, garantidos com privilégio mobiliário geral, com créditos do Estado, por impostos, com igual garantia, e créditos pignoratícios, há que atender ao regime especial decorrente do art. 10º do DL n. 103/80, de 9 de Maio, sendo que o regime geral do art. 749º do Código Civil cede passo àquele outro dispositivo, face ao princípio de que a lei especial derroga a lei geral.

Assim, e quando estão em causa créditos da Caixa, a solução deve ser encontrada nos termos da citada disposição legal (Dec.-Lei n. 103/80).

No mesmo sentido podem ver-se os acórdãos deste STA de 21/4/93 (rec. n. 13.650), de 3/11/93 (rec. n. 15.969) e de 1/2/95 (rec. n. 18.453).

Tem razão a recorrente quando diz (conclusão 6<sup>a</sup>) que os créditos reclamados pela Caixa, em representação do Estado, que pagou dada importância à Caixa, por força do aval prestado, devem ser graduados e pagos imediatamente a seguir ao crédito da Caixa Geral de Depósitos, face à respectiva sub-rogação legal decorrente dos art.ºs. 644<sup>o</sup> e 593<sup>o</sup>, 1 e 2, do C. Civil, logrando assim, nessa parte, provimento o recurso da recorrente.

No mesmo sentido pode ver-se o Acórdão deste STA de 14/6/95 (rec. n. 13.525).

Tem igualmente razão a recorrente quando diz (conclusão 7<sup>a</sup>) que os créditos comuns não podem ser graduados para ser pagos pelo produto e venda dos bens penhorados, face ao disposto no art. 329<sup>o</sup> do CPT.

Porém, haverá que ter em conta que tais créditos foram liminarmente admitidos e não foram impugnados, razão porque não é agora possível considerar a pretensão do recorrente, face ao disposto no art. 868<sup>o</sup>, 4, do CPC, na redacção então vigente.

Haverá finalmente que ter em conta que as quotizações para o Fundo do Desemprego, na medida em que constituem impostos directos, gozam do privilégio mobiliário previsto no art. 736<sup>o</sup>, 1, do CC - vide Acórdão do STA de 28/2/96 (rec. 17.133).

No mais, os restantes créditos gozam das garantias referidas na sentença.

Assim, e no tocante ao recurso interposto da sentença, só parcialmente procede a pretensão da recorrente.

3.2. E que dizer do recurso interposto quanto a custas?

Pois bem.

É jurisprudência constante deste STA que até à entrada em vigor do DL n. 287/93, de 20/8, a Caixa Geral de Depósitos, como Instituto de Crédito do Estado, estava isenta de custas, nos processos sujeitos ao regime do RCPCL, face ao disposto quer no art. 59<sup>o</sup>, n. 1, do DL N. 48.953, de 5/4/69, quer no art. 156<sup>o</sup>, 1, do DL n. 649/70, de 31/12, quer ainda nos termos da al. a) do n. 1 do art. 5<sup>o</sup> daquele Regulamento das Custas, mesmo posteriormente à entrada em vigor do DL n. 118/85, de 19/4, e 199/90, de 19/6.

Realmente estes normativos não tiveram como escopo revogar normas especiais de isenção de custas, como eram aquelas.

Citam-se, a este propósito, os acórdãos deste STA de 2/6/93 (rec. n. 15.393), de 17/11/93 (rec. n. 14.352), de 1/2/95 (rec. n. 18.453), de 17/1/96 (rec. n. 19.924), de 28/2/96 (rec. n. 17.133) e de 12/6/96 (rec. n. 19.883).

Jurisprudência que merece o nosso inteiro acolhimento.

Assim sendo, é óbvio que este recurso logra provimento.

4. Face ao exposto, acorda-se:

a) em conceder provimento ao recurso interposto do acórdão proferido no Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> Instância, somente no tocante a custas, revogando-se o dito acórdão apenas na parte em que condenou a recorrente Caixa Geral de Depósitos em custas, por delas estar isenta a recorrente.

b) em conceder provimento parcial ao recurso interposto pela recorrente Caixa Geral de Depósitos da sentença proferida na 1<sup>a</sup>

Instância. Em consequência, graduam-se do seguinte modo os créditos reclamados:

1. Quanto aos bens imóveis:

1º - Crédito exequendo.

2º - Crédito do Estado, reclamado pela Caixa Geral dos Depósitos.

3º - Créditos do regime geral de Previdência e respectivos juros de mora.

4º - Demais créditos reclamados, como créditos comuns, e respectivos juros de mora.

2. Quanto aos bens móveis:

1º - Os créditos do Estado, e os créditos do Fundo de Desemprego, e respectivos juros de mora.

2º - Créditos do regime geral de Previdência Social e respectivos juros de mora.

3º - Crédito exequendo.

4º - Crédito do Estado reclamado pela Caixa Geral de Depósitos.

5º - Créditos por dívidas ao Instituto dos Têxteis, Fundo de Desemprego de 1983, as resultantes de multa, custas e outras penalidades e as de que os CTT são credores, que são créditos comuns, e respectivos juros de mora.

Custas pela recorrente, na proporção de vencida.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 Junho de 1999.

### Assunto:

*Contribuição Autárquica. Execução fiscal. Oposição. Legitimidade. Cooperativa de habitação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A contribuição autárquica é imposto que incide sobre o património e não sobre o rendimento.*
- II — Assim, o sujeito passivo desta é, em regra e em primeiro lugar, o proprietário do imóvel tributado.*
- III — Estabelecendo o n.º 4 do art. 8.º do CCA que se presume proprietário, para estes efeitos, aquele que, como tal figurar na inscrição matricial respectiva, em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto, impropede a oposição deduzida à execução por cooperativa de habitação, com fundamento na ilegitimidade decorrente da não posse e fruição do imóvel tributado, quando venha apurado pelas instâncias, em sede dos factos materiais da causa, que era aquela cooperativa que figurava na respectiva inscrição matricial, no apontado dia do ano a que respeita a contribuição liquidada.*

Recurso n.º 19.026; Recorrente: Favo - Coop. de Habitação Económica S. Mamede Infesta, CRL; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes do Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário:

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância do Porto que lhe julgou improcedente a oposição deduzida à execução fiscal para cobrança coerciva de 3.314.536\$00, referentes a Contribuição Autárquica, pendente na 2.ª Repartição de Finanças de Matosinhos, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal a oponente Favo - Cooperativa de Habitação Económica de S. Mamede de Infesta, C.R.L.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) *Da matéria de facto dada como assente nos autos, resulta clara a transmissão da posse dos prédios em causa a partir do ano de 1985, efectuada pala oponente para seus cooperadores, por efeito da "traditio"*

b) *Em matéria de oposição ao processo executivo fiscal a alínea b) do nº 1 do artº 286º do C.P.T., reproduz a anterior disciplina contida na alínea b) do artº 176º do C.P.C.L., razão pela qual continua vigente o fundamento de oposição designado por ilegitimidade, "in casu"; traduzindo na circunstância da oponente não ser responsável pelo pagamento da dívida exequenda, por já não ser possuidora dos bens que a originaram em referência ao correspondente periodo temporal.*

c) *Ao decidir como fez, o Tribunal da 1ª Instância violou o disposto na referida alínea a) do nº 1 do artº 286º do C.P.T., bem como indevidamente desconsiderou o disposto no artº 9º, nº 2 e na alínea b) do artº 1263º do C. Civil.*

Conclui pedindo a revogação da impugnada sentença com a consequente procedência da oposição à execução fiscal oportunamente instaurada.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e fundamentado parecer sustentando o infundado do presente recurso jurisdicional com base no sufragado entendimento de que "... a contribuição é devida pela oponente por ser de presumir ser a proprietária das fracções e não se ter feito prova da que o não fosse - nº. s 1 e 4 do artigo 8º citado."

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada e assente a seguinte matéria de facto:

- Foi instaurado processo executivo 3514-92/102394,2 pela 2.ª R.F. de Matosinhos contra "Favo -Cooperativa de Habitação Económica de S. Mamede de Infesta" relativo a contribuição autárquica.

- No ano de 1985 as fracções a que dizem respeito a quantia exequenda foram entregues pela oponente aos seus associados mediante a elaboração do respectivo auto de entrega de habitação, onde constam entre outras as seguintes cláusulas:

"18- A primeira outorgante obriga-se a fazer um seguro de incêndio e riscos vários do imóvel.(...)

19 - Os segundos outorgantes obrigam-se a não vender, arrendar, emprestar, ou por qualquer forma dispor, gratuita ou onerosamente, do fogo que lhes foi atribuído.(...)

21 - Os segundos outorgantes reconhecem à primeira outorgante o direito de propriedade que tem sobre o imóvel podendo onerá-lo para obtenção de financiamentos ou empréstimos, dados os fins cooperativos que prossegue." (docs. de fls 53 a 593).

- *A partir do acto de entrega das habitações cada um dos associados passou a suportar os encargos inerentes ao uso e fruição das suas fracções, nomeadamente as despesas com água, luz, telefone e reparação e conservação da habitação.*

- *As fracções em causa estão registadas na matriz em nome do oponente (docs. de fls 33 a 40).*

Com base nesta factualidade e considerando que a execução fiscal a que se refere a presente oposição visa a cobrança coerciva de dívida emergente de contribuição autárquica devida, relativa ao ano de 1990,

Nos termos do art. 8.º n.º 1, 3 e 4 do Código de Contribuição Autárquica, e uma vez que a oponente era, em 31 de Dezembro do ano a que a contribuição respeita, 1990, a pessoa jurídica que figurava na matriz respectiva como proprietária do imóvel tributado.

Julgou-se a mesma parte legítima para aquela execução e, assim, improcedente a oposição deduzida, já que vinha apenas fundamentada na alegada ilegitimidade da oponente - cfr. art. 286.º n.º 1 al. b) do CPT.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a oponente e agora Recorrente esgrimindo com a invocada circunstância de não ser, ao tempo, a possuidora do imóvel em causa, circunstância que, em seu entender e de acordo com o disposto nos arts. 176.º al. b) do CPCI e 286.º al. b) do CPT, haveria de conduzir à peticionada ilegitimidade e agora ao provimento do recurso jurisdicional com as demais consequências legais.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

Na verdade e como se deixa relatado, na execução de que os presentes autos são oposição persegue-se a cobrança coerciva da dívida de contribuição autárquica referente ao ano de 1990.

E esta, enquanto imposto sobre o património, que não sobre o rendimento, como repetidamente vem afirmando a nossa jurisprudência, - cfr., entre outros, os acórdãos de 96-02-07, processo n.º 19.652, in AD, 414, 719, de 96-01-24, processo 19.787 e de 98-11-25, processo n.º 22.404 -, incide sobre o imóvel que integra aquele património e, em regra, é devida, em primeiro lugar, pelo respectivo proprietário, pois que este é o beneficiário último das "benfeitorias" porventura decorrentes das obras e serviços que a colectividade lhe proporciona ou disponibiliza, através dos serviços da autarquia respectiva, o sujeito activo do questionado tributo.

E daí que o proprietário do imóvel tributado em contribuição autárquica, não possa, em princípio, invocar, válida e eficazmente, em sede de oposição à eventual execução fiscal tendente à respectiva cobrança coerciva, a ilegitimidade substantiva decorrente da não posse ou fruição prevista no invocado art. 286.º n.º 1 al. b), segunda parte, do CPT.

Com efeito, de harmonia, aliás, com o que vem doutamente decidido, nos termos do disposto no art. 8.º do Código da Contribuição Autárquica, esta contribuição é devida, em primeiro lugar, por quem for o proprietário em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita, ou, no caso de usufruto, pelo respectivo usufrutuário - cfr. n.º 1 e 2 -. E, nos termos deste preceito legal de incidência subjectiva do questionado imposto, designada e expressamente nos termos do seu n.º 4, para estes efeitos, presume-se, "juris et de jure", que é proprietário aquele que, como tal, figurar na inscrição matricial respectiva.

Assim e atento o que também se estabelece no n.º 3 deste normativo relativamente aos casos de propriedade resolúvel, aqui inequivocamente inaplicável, podemos concluir que a suscitada controvérsia acerca da posse e fruição do imóvel sobre o qual incidiu a liquidação da questionada contribuição autárquica,

Apurada que vem, sem qualquer contestação, em sede dos factos materiais da causa, a inscrição na matriz predial urbana em nome da Oponente e ora Recorrente - cfr. docs. de fls. 33 a 40 -, se há-de antes revelar de todo improcedente aquela controvérsia e a subjacente alegação da não posse e fruição, pois que, assim e nos termos dos referidos comandos legais, esta, a Oponente e ora Recorrente, é o sujeito passivo daquele tributo, na justa medida em que é aquele que, como proprietário, figura na respectiva inscrição matricial.

É daí a apurada e declarada legitimidade substantiva para a respectiva execução fiscal, legitimidade que, assim, como bem se decidiu, demanda a conseqüente improcedência da oposição àquela deduzida com o exclusivo fundamento na alegada ilegitimidade decorrente da não posse e fruição do imóvel.

A controvérsia suscitada e a invocação da ilegitimidade a que se refere a al. b) do n.º 1 do convocado art. 286º do CPT, inequivocamente reportada aos possuidores do bem tributado, apenas relevaria efeito útil e poderia lograr provimento caso se estivesse perante tributo incidente sobre o rendimento.

Ora, como se deixa convenientemente evidenciado, não é esse o caso dos autos. A contribuição autárquica aqui em discussão é antes e conceitualmente imposto que incide sobre o património.

Não merece, pois, qualquer censura a decisão ora impugnada.

E este é também, com efeito, o entendimento que a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo vem repetida e pacificamente afirmando e de que são bem elucidativos, entre outros, os acórdãos de 14-02-96, processo n.º 19.410, de 15-05-96, processo 19.620 e de 15-01-97, processo n.º 20.964.

*“A executada (cooperativa de habitação) por dívida proveniente de CA - Contribuição Autárquica - não pode opor-se à execução fiscal com fundamento na ilegitimidade decorrente de não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, a não ser que haja falta de inscrição matricial...”*, assim se doutrinou no sumário do último dos arestos ora invocados.

Pelo exposto e sem necessidade de outros considerandos, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo antes e integralmente a decisão com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — *M. P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Conclusão das Alegações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não pode conhecer-se do recurso interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de sentença de tribunal tributário de 1ª instância se o recorrente, mesmo depois*

*de convidado, não apresentou conclusões das suas alegações, nem indicou a norma jurídica em seu entender violada pela sentença.*

Recurso n.º 20.370; Recorrente: Alípio Antunes Marques & Irmão, Lda.;  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Baeta Queiroz.

ALÍPIO ANTUNES MÁRQUES & IRMÃO, LIMITADA, com sede no Montijo, recorreu do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que, por falta de oportuna apresentação de conclusões, julgou deserto o recurso interposto de sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que julgara improcedente a impugnação da liquidação de contribuição industrial relativa ao exercício do ano de 1984, declarando pretender alegar no tribunal *ad quem*.

Notificada para alegar, veio fazê-lo, porém, sem formular proposições conclusivas nem indicar a norma ou normas jurídicas que entendia violadas.

Convidada para apresentar conclusões e apontar a(s) norma(s) jurídica(s) violada(s), com a cominação do artigo 690º n.º 3 do Código de Processo Civil, com nada veio.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal promove que, em consequência, se não conheça do recurso.

Obteve-se, entretanto, informação de que a contribuição industrial cuja liquidação está impugnada foi paga nos termos do decreto-Lei n.º 225/94.

O processo vem à conferência com dispensa de vistos aos Exmºs. Adjuntos. Tudo visto,

Considerando que a recorrente não apresentou conclusões em que sintetize as suas alegações de recurso, nem apontou os preceitos jurídicos em seu entender desrespeitados pelo acórdão recorrido, e visto o disposto no artigo 690º n.º 3 do Código de Processo Civil, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em não conhecer do recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 16 Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mentes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *MºPº Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Sisa. Impugnação de acto de avaliação. Regimes anterior e posterior ao código de processo tributário. Inconstitucionalidade do art. 97.º do C.I.M.S.I.S.D. Discricionariedade técnica. Direito ao recurso contencioso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O direito ao recurso contencioso de quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, assegurado nos arts. 269.º, n.º 2, e 268.º, n.º 3, da Constituição, nas redacções de 1976 e de 1982, não podia ser res-*



*tringido relativamente a actos que, por sua natureza, não fossem de excluir de controlo jurisdicional, sendo apenas actos deste tipo que poderia entender-se estarem incluídos numa zona de discricionariedade técnica.*

- 2 — *Em face da previsão expressa no Código de Processo Tributário da possibilidade de impugnar actos de quantificação da matéria colectável e actos de fixação de valores patrimoniais com fundamento em qualquer ilegalidade, tem de concluir-se que os actos desses tipo não podem considerar-se como actos que, por sua natureza, não possam ser jurisdicionalmente controlados.*
- 3 — *Assim, o art. 97.º do C.I.M.S.I.S.D., ao restringir o direito de impugnação contenciosa dos actos de fixação de valor aos casos de preterição de formalidades legais, afastando da possibilidade de impugnação a próprio impugnação do valor fixado, é materialmente inconstitucional, por restringir tal direito de impugnação contenciosa em matéria que, por sua natureza, não é incompatível com controlo judicial.*
- 4 — *O carácter técnico das questões a resolver não é obstáculo à apreciação jurisdicional da correcção da fixação do valor patrimonial, podendo o tribunal realizar as diligências probatórias que se afigurarem necessárias, inclusivamente recorrer ao concurso de técnicos e proceder a actos de avaliação.*

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO JOSÉ LOURENÇO VIÇOSO, residente em Alenquer, impugnou judicialmente a segunda avaliação de um terreno, realizada para efeitos de Sisa. Como fundamentos de tal impugnação, é invocado, além do mais, que o valor atribuído (por metro quadrado e global) mostra-se excessivo em relação àquele que se mostrava justo às datas da liquidação da sisa e da transmissão e que a diferença entre os dois valores «é manifestamente excessiva» (art. 2.º da petição de impugnação).

São indicadas várias razões concretas que podem desvalorizar o terreno, é apresentada prova testemunhal e requerida uma avaliação do terreno, ao abrigo do preceituado nos arts. 97.º do C.P.C.I. e 603.º do C.P.C.

No dia designado para a inquirição das testemunhas indicadas, elas não foram apresentadas e, entendendo-se não haver fundamento legal para adiamento, decidiu-se o prosseguimento do processo sem a realização da inquirição (fls. 50). Após esta decisão, no mesmo acto, o Ilustre Mandatário do impugnante renovou o requerimento de realização da avaliação.

Depois da audição do Ministério Público, e sem que fosse realizada ou indeferida a realização da avaliação requerida, foi proferida sentença em que se julgou a impugnação improcedente.

As razões invocadas para decidir neste sentido são, fundamentalmente:

- entender-se que o valor fixado na 2.ª avaliação administrativa não é susceptível de impugnação contenciosa, só podendo a mesma ser impugnada com base na preterição de formalidades legais, nos termos do art. 97.º e § único do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações;

- este regime não ser inconstitucional, à face do art., 268.º, n.ºs 2 e 3 da C.R.P. (redacção de 1982), por o campo de irrecorribilidade se restringir a «matéria de estrita índole técnica, de especial aptidão das

comissões de avaliação», tratando-se de uma «zona discricionária em que se situa a fixação de um valor e que está subtraída à censura jurisdicional, porque nela têm lugar juízos efectuados segundo razões técnicas ou de experiência particular, que o tribunal não está em condições de poder corrigir», salvo em casos de manifesta injustiça;

- não se estar perante um caso de manifesta injustiça, por ter sido requerida 2.ª avaliação a respectiva comissão de peritos, em que se incluía um louvado indicado pelo próprio impugnante, atribui o valor impugnado por unanimidade, fundamentando-se em factores objectivos de localização, acto de transmissão e tipo de construção permitindo, que não são passíveis de qualquer censura.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que negou provimento ao recurso, essencialmente por razões idênticas às que fundamentam a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, acrescentando-se que a realização de avaliação pelo Tribunal violaria frontalmente o referido art. 97.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

Novamente inconformado, o impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as conclusões que, numeradas, ficam com o seguinte teor:

1 - As avaliações cujos Autos se encontram incorporados no presente Processo, e realizada a primeira nos termos do disposto no Artigo 111.º e a segunda *delas*, nos termos do preceituado no Artigo 96.º, ambos de código S.I.S.D., não fornecem o critério utilizado no valor que cada uma *delas* apurou como valor da avaliação:

2 - Referir que o valor apurado correspondente ao valor venal, ainda que à data da transmissão, não constitui a indicação do critério utilizado;

3 - E porque a Lei obriga a que a avaliação se baseie no valor venal, impondo por isso mesmo um juízo de valoração fundamentado;

4 - Nesses autos em causa, o valor apurado não foi fundamentado, desconhecendo o contribuinte as premissas que conduziram ao seu cálculo;

5 - Por erro de interpretação, foram preteridas formalidades legais, o que constitui violação do disposto nos Artigos 94.º parágrafos 1.º e quarto e 97.º parágrafo único do C.S.L.S Doações;

6 - Como meio prova na petição da presente Impugnação, foi indicada a avaliação requerendo-se a sua efectivação;

7- Tal avaliação não foi determinada, violando-se por erro de interpretação o disposto nos Artigos 133.º n.º 1 e 134.º n.º 1 ambos do C.P.T.) e 603.º C.P.Civil;

8 - E por via desta violação cometeu-se a nulidade prevista no Artigo 201 n.º 1 do C.P.C., com a consequência prevista no 2.º deste Artigo (anulação dos termos subsequentes);

9 - que ainda não existe código das avaliações;

10 - que, por este facto, os terrenos para construção são avaliados segundo as regras contidas no Código da Sisa;

11 - que a avaliação referida no Art 109.º tem por fim a determinação do valor patrimonial, a contrapor com o valor declarado, para efeitos de Sisa;

12 - que esta avaliação deve ter em conta, apenas, as condições em que o terreno se encontrava à data da transmissão;

13 - que os terrenos foram avaliados com base nas condições em que se encontravam à data da avaliação, violando os Arts. 109.º e § 2.º do Art. 94.º;

14 - que a circular 2189 da D. G. C.l., é bem explícita na enumeração das formalidades essenciais que a A.F. deve cumprir nas avaliações (n.ºs 8, 9 e 10 destas alegações);

15 - que tendo em conta o Art. 268ºn.º 4 da C.R.P. e a inexistência de um código e avaliações, que as harmonize com este artigo, há que concluir pela inconstitucionalidade das regras de avaliação contidas no C. da Sisa;

16 - que, nesta conformidade, a 2ª avaliação só pode ser impugnada com base em preterição de formalidades essenciais (Art. 97º do C. da Sisa);

17 - que, tal como se refere nos n.ºs 8, 9 e 10 foram preteridas várias formalidades legais, designadamente a determinação do valor base nas condições em que os terrenos se encontravam à data da avaliação, quando deveria ser à data da transmissão;

18 - que as formalidades essenciais são elementos que resultam directamente da Lei e, por isso, são vinculantes e não cabem, deste modo, no campo discricionário,

19 - que a sua violação determina a anulabilidade do acto administrativo praticado,

20 - que foram violados os Artigos. 268ºnº 4 da C.R.P.; o Art. 109º e § 2º do Art. 94º ambos do C. da Sisa e, ainda, desrespeitada a circular 2189, da D. G. C. I.;

21 - nestes termos, deve a presente avaliação ser anulada e ordenada uma outra onde sejam respeitadas as formalidades essenciais, designada e fundamentalmente, o valor determinado nas condições em que os terrenos se encontravam à data da transmissão.

22 - A decisão recorrida violou por erro de interpretação o disposto em todos os preceitos legais referidos anteriormente.

23 - E violou ainda por erro de interpretação o disposto nos artigos 205 e seus números, 20º nº 1 e Art. 2 da C.R.P.

24 - E ainda temos que a mesma decisão aplicou uma disposição materialmente inconstitucional ou seja o Art. 97 e seu parágrafo único do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, por violação dos preceitos constitucionais imediatamente antes acabados de citar, no segmento de interpretação do dito Art. 97 e seu § único, que permita PELO MENOS qualquer um destes entendimentos.

25 - a discricionariedade técnica não está compreendida nas formalidades legais referidas no §. único do dito Art. 97º, e por isso não pode ser sindicada pelos Tribunais;

26 - a avaliação do valor atribuído em qualquer uma das avaliações previstas para a sisa e referidas no corpo e §. único do mesmo Art., entende-se como compreendida nessa discricionariedade técnica e por esse motivo não pode ser sindicada pelos Tribunais,

27 - para efeitos do disposto no corpo e §. único do mesmo Art. 97º, no elenco das formalidades legais, não se inclui a determinação do valor, nesta se incluindo todo ou parte do processo cognoscitivo que conduziu a essa determinação justificação da utilização de certo valor base, cálculos, etc., e, assim, resulta que a determinação desse valor, e ou o processo cognoscitivo que a ele conduziu, ficam excluídos da sindicância dos Tribunais.

28 - Pede-se que se dê provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a anulação da presente avaliação dos autos, e ordenando que se proceda a uma outra onde sejam respeitadas as formalidades legais, designada e fundamentalmente, o valor determinado nas condições em que os terrenos se encontravam à data da transmissão.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, essencialmente pelas razões referidas no acórdão recorrido, suscitando ainda a dúvida de as primeiras 21 conclusões deverão ser tidas em conta, por serem uma

reprodução das apresentada no recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância e se reportarem apenas ao acto de avaliação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Em Setembro de 1984 o recorrente pagou Sisa de Esc. 100.000\$00 com referência à aquisição onerosa de um lote de terreno para construção, omissa na matriz, pelo preço declarado de Esc. 1.000.000\$00, sendo em consequência instaura do processo de avaliação nos termos do art. 109º do C.SLS.S.D..

2 - Em 4/11/85 a Comissão de Avaliação avaliou o terreno referido em 3.1, produzindo o seguinte laudo:

"O lote de terreno em causa, com a área de 1326 m<sup>2</sup>, segundo elementos obtidos na C.M.Lisboa, conjuntamente com outro lote adquirido pelo Sr. António José Lourenço Viçoso, dará lugar à construção de dois prédios com seis pisos cada. Atendendo a que aparte aproveitada para construção ficará altamente valorizada a Comissão entendeu, por unanimidade, atribuir ao lote de terreno o valor de Esc. 6.630.000\$00 (seis milhões seiscentos e trinta mil escudos) tomando por base o preço de 5.000\$00 o m<sup>2</sup>, valor corrente à data de transmissão - Set. 84 - tendo em conta a área de construção que justificará, só por si, o valor atribuído."

3 - Em 27/11/85 o impugnante requereu segundo avaliação, com o fundamento de que o terreno se situa num local de acesso difícil, o subsolo contém grande quantidade de pedra, o terreno tem os seus limites nas traseiras de prédios urbanos, é grande a parcela do mesmo terreno a ceder à C.M. Lisboa para implantação de infra-estruturas, devendo aceitar-se o montante da escritura pública que é o exacto.

4 - Em 26/03/86 foi efectuada a segunda avaliação sendo o seguinte o laudo dos peritos, tomado por unanimidade, no qual se inclui o perito indicado pelo impugnante-recorrente:

"Lote de terreno para construção junto à Rua D. João de Castro e Travessa D. João de Castro, com a área de 1326 m<sup>2</sup>, confrontando de norte com terreno de herdeiros de Ana Garraio por onde mede 20 m, do sul com serventia principal da propriedade por onde mede também 20 m, do nascente com prédios da Rua D. João de Castro e de poente com herdeiros de Maria Cândida da Silva Heitor Antunes, na freguesia da Ajuda a Comissão, por unanimidade, resolveu manter o valor fixado na primeira avaliação e que dá: 1326 m x 5.000\$00 = 6.630.000\$00 (seis milhões seiscentos e trinta mil escudos).

3 - Como nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, o recorrente nas suas alegações e respectivas conclusões faz várias referências que se reportam à decisão da 1.ª instância e ao acto impugnado.

No entanto, tal não é um obstáculo ao conhecimento do objecto do recurso, na medida em que haja antítese discursiva entre o que recorrente afirma e o que foi decidido pelo Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Na verdade, uma forma adequada de atacar uma decisão que se pronuncia sobre o mérito da causa e conclui pela improcedência, é defender as razões que, no entender do recorrente, devem levar à procedência.

Por isso, mesmo que nas conclusões não se contenham referências explícitas à decisão recorrida, se as conclusões e alegações de recurso, globalmente consideradas, constituem uma crítica perceptível aquela decisão, que tomou posições a ela contrárias, não se deve deixar de conhecer do recurso.

No sistema processual português não se exigem fórmulas sacramentais para a prática dos actos processuais das partes, antes é procurando,

sempre que possível, em relação a todas as irregularidades de natureza processual, que a parte perca o pleito por motivos puramente formais. (1)

É esse princípio que, além de outros casos, explica que sejam irrelevantes irregularidades que não tenham influência no exame e decisão da causa (artigo 201.º, n.º I do Código de Processo Civil), que justifica que se possa aproveitar uma petição a que falte ou seja ininteligível o pedido ou a causa de pedir [artigo 193.º, n.ºs 1, alínea a), e n.º 3 do mesmo Código], que impõe que se formule convite em certos casos de irregularidade ou deficiência dos articulados [artigo 508.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do mesmo diploma] e que obriga à convocação nos casos de erro na forma de processo (artigo 199.º, n.º 1, do mesmo).

É também esse princípio que, nos casos de omissão do dever de o recorrente formular conclusões, ou quando elas são apresentadas de forma deficiente ou obscura ou quando falta a especificação da norma jurídica violada, determina que o tribunal deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las ou esclarecê-las ou sintetizá-las (artigo 690.º, n.º 4, do Código de Processo Civil).

Esta Secção já tem decidido no sentido de uma maior flexibilidade na apreciação do cumprimento dos ónus de alegar e concluir, como pode ver-se nos acórdãos de 25-6-1997, proferido no recurso n.º 20289, em que se decidiu que «o art. 690º do CPC não impõe palavras ou fórmulas essenciais para se cumprir o ónus de alegar e o ónus de concluir» e que, «para se afrontar a sentença recorrida basta que nas alegações e conclusões se apresente ao tribunal ad quem um discurso incompatível, ainda que indirectamente, com o discurso jurídico ou factual da sentença recorrida». (2)

A Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo também tem, por vezes, mostrado menos rigidez na exigência de ataque explícito à decisão recorrida como condição de conhecimento do objecto do recurso jurisdicional. (3)

(1) MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, página 387.

(2) Idêntica posição é assumida no acórdão de 43-98, proferido no recurso n.º 20799, em que se entendeu que «uma forma adequada de atacar uma decisão que se pronuncia sobre o mérito da causa e conclui pela improcedência, é defender as razões que, no entender do recorrente, devem levar à procedência» e «mesmo que nas conclusões não se contenham referências explícitas à decisão recorrida, se as conclusões e alegações de recurso, globalmente consideradas, constituem uma crítica perceptível àquela decisão, que tomou posições a ela contrárias, não se deve deixar de conhecer do recurso».

(3) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos, cujos sumários, no que aqui interessa são do seguinte teor:

«Não se justifica o improvimento do recurso por, na alegação, a recorrente ter criticado directamente o acto administrativo contenciosamente impugnado, só se referindo à sentença recorrida na conclusão final, desde que, do contexto global da alegação, seja perfeitamente perceptível a crítica dirigida pelo recorrente à sentença recorrida.» (acórdão de 11-11-1993, proferido no recurso n.º 32295, sumariado em Boletim do Ministério da Justiça, n.º 431, página 526);

I - Constitui orientação dominante do Pleno desta Secção a de que, sendo objecto do recurso jurisdicional a decisão judicial recorrida e não o acto administrativo contenciosamente impugnado, improcede o recurso em que o recorrente, na alegação, se insurge contra o acto administrativo impugnado e não põe em causa a decisão judicial recorrida, explicitando as razões da sua discordância com o julgado.

II - Porém, quando, como no presente caso, os motivos de discordância do recorrente face à decisão administrativa que lhe aplicou a pena de despedimento consistem em, por um lado, considerar não provados os factos em que ela se fundou, e, por outro, reputar ilegal a pena aplicada, e tendo a sentença do Tribunal Administrativo de Circuito, que julgou improcedente o recurso contencioso dessa decisão, considerado provados aqueles factos e legal esta pena, os motivos de discordância do recorrente face a esta sentença serão, como é óbvio, substancialmente idênticos aos manifestados relativamente a decisão administrativa, sem que desta identidade substancial decorra inexoravelmente a improcedência do recurso jurisdicional, sob pena de esvaziamento da garantia que a existência deste recurso representa.

III - O que se exige ao recorrente é que, no recurso jurisdicional, dirija explicitamente a sentença recorrida, sob a figura de "erro de julgamento", as críticas que, no recurso contencioso, dirigiu ao acto administrativo, sob a figura de "violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito" (acórdão de 3-3-1994, proferido no recurso n.º 32436).

Aplicando estes princípios ao caso dos autos, constata-se que, efectivamente, a tese apresentada pela recorrente nas alegações e conclusões que apresentou no recurso que interpôs para o Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância é oposta à assumida na decisão recorrida quanto à questão da preterição ou não de formalidades legais e quanto à correcção ou não da decisão de não proceder a avaliação.

Na verdade, na decisão recorrida entendeu-se que não existia preterição de formalidades legais, que não era possível proceder a tal avaliação por tal matéria se inserir numa zona de discricionariedade técnica situada fora do âmbito dos poderes de cognição dos Tribunais e que tal restrição à sindicabilidade do acto impugnado não é inconstitucional.

O recorrente no recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo trata estas mesmas questões, defendendo uma posição antagónica em relação à assumida pelo Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância e pelo Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância.

Na verdade, ao juízo formulado na decisão da 1.<sup>a</sup> instância sobre a inexistência de preterição de formalidades e impossibilidade de o Tribunal conhecer do mérito da decisão de avaliação, o recorrente contrapõe a sua posição, diametralmente oposta, insistindo em que existe tal preterição e não ser constitucionalmente admissível tal restrição dos poderes de cognição.

Há, pois, uma antítese discursiva perfeita entre as conclusões das alegações de recurso e o acórdão recorrido, pelo que aquelas têm, explicitamente, uma crítica à posição nela assumida.

Por isso, não se justifica que se coloque qualquer obstáculo de ordem processual ao conhecimento das questões colocadas no recurso que foram apreciadas no acórdão recorrido, como, aliás, é admitido pelo próprio Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto.

4 - A questão que importa resolver no recurso é a da possibilidade de os Tribunais controlarem a legalidade do acto de avaliação, nos aspectos que não tenham a ver com as formalidades legais.

Desde há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo vem uniformemente admitindo o controle judicial de questões de carácter técnico, nos casos em que se detecta erro grosseiro ou manifesto.

Mas, a sindicabilidade dos actos praticados pela Administração que envolvem conhecimentos técnicos avultados, que habitualmente se denominam como praticados no domínio da discricionariedade técnica, deverá ir para além disso.

Na verdade, por força do preceituado no n.º 4 do art. 268.º da CRP. (n.º 3 na redacção de 1982), não pode deixar de admitir-se recurso contencioso dos actos da administração que afectem a esfera jurídica dos particulares.

Com efeito, este direito ao recurso refere-se a «*quaisquer actos*» e, por isso, qualquer restrição de tal direito que resulte da lei ordinária será materialmente inconstitucional.

Assim, as únicas restrições a tal direito que se poderão compaginar com tal princípio constitucional serão as que possam resultar da própria natureza dos actos administrativos, designadamente aqueles em que esteja em causa a gestão de interesses públicos conflituantes que caiba à administração ponderar.

A tal sindicabilidade não poderá constituir obstáculo o carácter técnico das questões a resolver, já que, precisamente para permitir a resolução de questões de carácter técnico no âmbito do contencioso administrativo, é que a LPTA, no seu artigo 14.º, prevê generalizadamente a possibilidade de intervenção de técnicos.

Esta norma, assim, constitui uma prova evidente da existência de uma intenção legislativa de assegurar a apreciação jurisdiccional de matérias de carácter predominantemente técnico.

Por outro lado, a restrição da sindicabilidade dos actos administrativos em que haja aplicação de critérios técnicos aos casos de erro

manifesto implica uma subversão prática do princípio legalidade, constitucionalmente imposto à Administração (n.º 2 do artigo 266.º da Constituição) que passaria a traduzir-se, na prática, no dever de não praticar ilegalidades manifestas e correlativo direito de praticar ilegalidades não manifestas, consequência esta que não é compatível com tal norma constitucional.

Como defendia, já em 1980, ESTEVES DE OLIVEIRA, em Direito Administrativo, volume I, página 249,

*“O facto de o tribunal administrativo não ser perito em matérias técnicas, de ter mais dificuldades do que a Administração na busca do conteúdo de um conceito técnico, de muitas vezes não ter a certeza se o juízo científico do perito por si consultado é ou não mais correcto que o juízo de perícia do órgão administrativo, são, tudo, circunstâncias que se ligam à dificuldade da prova judicial e que nada têm que ver com a liberdade da Administração”.*

*“O que nós sustentamos é que o particular há-de ser admitido - salvo os casos que adiante se referirão - a fazer em tribunal a prova de que o conceito técnico foi mal aplicado pelo órgão administrativo: se, dessa prova resultar, inequivocamente, que a Administração errou ao interpretar o conceito técnico, ou ao subsumir nele os factos da vida real, então o tribunal não pode recolher-se na sua pretensa incapacidade para recusar a anulação do acto administrativo, e isto porque não existe aí qualquer discricionariedade, como a própria jurisprudência o reconhece”.*

Em sentido essencialmente coincidente se pronuncia ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *A discricionariedade administrativa*, páginas 308-309:

*“Fazendo parte da categoria mais ampla de «discricionariedade imprópria», a doutrina e a jurisprudência de alguns países, entre os quais de Portugal mas também de Espanha e da Itália, continua a falar em «discricionariedade técnica» para referir aquele tipo de decisões administrativas que contém um elevado grau de conhecimentos técnicos e que, por isso, só quem as toma seria juiz delas.*

*Os juizes administrativos, por terem outra preparação e função, devem «respeitar» este tipo de decisões não as controlando ou, melhor, controlando apenas os «erros manifestos» de que elas eventualmente padeçam. Da impossibilidade técnica e falta de preparação dos juizes resultaria para a Administração uma «liberdade limitada» de manobra, isto é, toda a decisão altamente técnica da Administração seria livre desde que não fosse viciada de «erro manifesto».*

*Claro que esta doutrina não tem fundamento científico em muitos aspectos. Por um lado, não se pode definir com clareza o que são «decisões altamente técnicas». Onde começa e acaba o carácter «altamente técnico» de uma decisão nunca foi nem pode ser respondido em termos satisfatórios, por se tratar de uma resposta que contém necessariamente um alto grau de subjectividade daquele que se pronuncia. Por outro lado, se o juiz não conhece todos os ramos da ciência para poder controlar decisões «altamente técnicas» - como não tem o dever de conhecer -, ele sempre poderá ouvir peritos, como, aliás, está previsto na lei, não só para o direito civil como também para o direito administrativo. Trata-se de um direito e dever que aquele que julga tem, se de esclarecer sobre os factos sobre que decide. O juiz não sabe se uma determinada substância é tóxica ou não, mas pode ouvir químicos ou médicos que o esclareçam a esse respeito. Da dificuldade inegável de controlo destas decisões administrativas não deve retirar-se - só explicável por razões de comodidade do juiz, mas pondo em causa a certeza e a segurança do direito - uma liberdade para a Administração decidir conforme quiser. A discricionariedade técnica perde, assim, o seu fundamento pois, no Estado de Direito, a liberdade da Administração só pode resultar da vontade do Legislador*

*expressa na lei e não da «dificuldade de controlo jurisdicional Em terceiro lugar, ao limitar-se o controlo jurisdicional ao controlo do «erro manifesto» está-se a tolerar o «erro não manifesto». O que é o erro manifesto e onde acaba e começa o carácter (manifesto) de um erro nunca foi nem pode ser respondido em termos satisfatórios. Tanto é erro o «erro manifesto» como o «erro não manifesto». Ambos são ilegais e têm de ser controlados pelos tribunais administrativos. Aquilo que o Legislador não concedeu, isto é, a tolerância do «erro manifesto», não pode ser concedido pelos tribunais. A todas estas imperfeições de ordem científica da «doutrina da discricionariedade técnica» vêm juntar-se a incerteza e insegurança jurídicas que ela traz consigo, com amplos reflexos no enfraquecimento do direito de defesa dos particulares garantidos constitucionalmente».*

Assim, tem-se por seguro que os Tribunais não podem recusar ao interessado a possibilidade de obter um controle efectivo da aplicação de critérios técnicos pela administração.

5 - No domínio específico do contencioso tributário existem, actualmente, indicações inequívocas de que o controle da aplicação dos critérios técnicos nos actos de quantificação da matéria colectável é generalizadamente admitido.

Na verdade, na alínea a) do art. 120.º do Código de Processo Tributário estabelece-se que a errónea quantificação dos valores patrimoniais é um dos fundamentos de impugnação judicial e no n.º 2 do art. 136.º do mesmo diploma estabelece-se que o impugnante, nas impugnações com esse fundamento, possa oferecer pareceres periciais e solicitar diligências, o mesmo podendo fazer o representante da Fazenda Pública (n.º 3 do mesmo artigo), devendo o Tribunal realizar as diligências necessárias, mesmo que não requeridas (n.º 4 do mesmo artigo).

Na mesma linha, especificamente para os casos de impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais, estabelece-se no n.º 1 do art. 155.º do C.P.T. que, os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados com fundamento em qualquer ilegalidade e, no n.º 2 do mesmo artigo, esclarece-se que «constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação».

É assim inequívoco, que não existe, actualmente, qualquer obstáculo, a nível da lei ordinária, a que sejam apreciados pelos Tribunais os actos de fixação de valores patrimoniais em todas as suas vertentes, estendendo-se a possibilidade de controlo judicial a qualquer erro de avaliação, seja motivado por errada apreciação de elementos de facto seja por errada aplicação de normas jurídicas, abrangendo-se nestes elementos a aplicação de critérios técnicos feita pela administração.

Também é inequívoco, à face do art. 135.º do Código de Processo Tributário, que a produção de prova pericial, nos processos de impugnação pode abranger o arbitramento, expressamente previsto no seu n.º 2.

Por isso, é manifesto que, à face do Código de Processo Tributário, não há qualquer obstáculo a que seja apreciada a correcção do acto de avaliação impugnado nem a que seja efectuada pelo Tribunal a nova avaliação, requerida pelo impugnante.

6 - Este regime, está previsto no Código de Processo Tributário, que só entra em vigor em 1-7-91, pelo que se podem suscitar dúvidas sobre a sua aplicabilidade ao caso dos autos, em que a avaliação e a impugnação judicial ocorreram na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

A prova pericial, inclusivamente por arbitramento para efeitos de avaliação, já era admitida pelo Código de Processo das Contribuições e Impostos, por remissão para os arts. 568.º e seguintes do Código de Processo Civil.

Na verdade, no art. 97.º do C.P.C.I. admitiam-se no contencioso tributário os meios gerias de prova, entre os quais se incluía o de arbitra-



mento para efeitos de avaliação, previsto nas referidas normas do C.P.C., que eram subsidiariamente aplicáveis [art. 1.º, § único, alínea c), daquele Código].

Porém, neste art. 97.º, previa-se a possibilidade de a admissibilidade de meios de prova ser afastada por «disposições especiais contidas nas leis de tributação».

No caso, não existia qualquer norma que, directamente, previsse o recurso à avaliação judicial como meio de prova em impugnação de actos de avaliação praticados pela administração.

Porém, poderia interpretar-se o art. 97.º do C.I.M.S.I.S.D., em que se previa, generalizadamente, a impossibilidade de impugnação contenciosa do valor fixado em avaliação, excepto com fundamento em preterição de formalidades legais, como restringindo, indirectamente, tal possibilidade de avaliação. Na verdade, a avaliação destinava-se a comprovar a exactidão da avaliação feita pela administração e, se o valor fixado por esta não poderia ser impugnado contenciosamente, estava, indirecta mas necessariamente, a proibir tal avaliação judicial.

No entanto, este art. 97.º e seu § único, afastando a possibilidade de impugnação contenciosa do próprio valor fixado na avaliação administrativa, é materialmente inconstitucional, por nessa fixação poder ocorrer ilegalidade que não constituísse preterição de formalidade legal, designadamente, o erro na própria avaliação, por não serem considerados factores de avaliação que deveriam ser atendidos.

No caso específico de a ilegalidade imputada ao acto se reportar à quantificação da matéria colectável, a inconstitucionalidade da restrição do direito à impugnação contenciosa é particularmente evidente, à face da própria lei ordinária.

Na verdade, se o direito ao recurso contencioso, assegurado sem restrições relativamente a quaisquer actos administrativos, só poderá ser afastado relativamente a matérias que, por sua natureza, não sejam susceptíveis de apreciação por órgãos não administrativos, a quantificação da matéria colectável e, a fixação de valores patrimoniais não podem ser consideradas matérias desse tipo, por a própria lei, no Código de Processo Tributário, estabelecer expressamente a possibilidade de os tribunais controlarem os actos administrativos que as tenham por objecto.

Por outras palavras, a admitir-se, como sustentaram as instâncias no presente processo, que possam existir zonas de discricionariedade técnica, campos da actividade da administração que, por sua natureza, estão excluídos de controlo jurisdicional, é inequívoco, em face da expressa previsão da possibilidade legal de impugnação de actos de quantificação e de fixação feita no C.P.T., que, neste âmbito, não se está perante tais matérias que, por sua natureza, estão excluídas da possibilidade de controlo judicial.

E, como é óbvio, a natureza dos actos de avaliação, designadamente dos previstos no C.I.M.S.I.S.D., antes ou depois da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, é a mesma, pois não foram sequer objecto de qualquer alteração legislativa.

Por isso, terá de entender-se que a restrição ao direito a impugnação contenciosa que deriva do referido art. 97.º e seu § único, relativa impossibilidade de impugnação do valor fixado em avaliação administrativa por fundamentos que não constituam preterição de formalidade legal, é materialmente inconstitucional por incompatibilidade com o preceituado no n.º 2 do art. 269.º da C.R.P. na redacção inicial (art. 268.º, n.º 3, na redacção de 1982 e 268.º, n.º 4, nas redacções posteriores).

É neste sentido, aliás, que tem vindo a pronunciar-se este Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de normas das leis tributárias idênticas a este art. 97.º e seu § único, como pode ver-se pelos acórdãos que seguem.

- de 13-5-92, proferido no recurso n.º 14113, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-2-95, página 1276; (4)
- de 2-10-96, proferido no recurso n.º 18733, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 2616; (5)
- de 27-11-96, proferido no recurso n.º 18541, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 385, página 379, em publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3560. (6)

Em face dessa inconstitucionalidade, já antes da entrada em vigor do Código de Processo Tributário teria de ser admitida a possibilidade de impugnação do próprio valor fixado na avaliação e, em face desta admissibilidade, teria de entender-se que deixava de valer a restrição do uso da avaliação judicial como meio de prova, que era corolário da inadmissibilidade global da impugnação da fixação desse valor. (7) Por isso, terá de entender-se que não havia qualquer obstáculo a que, já na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, se utilizasse a requerida avaliação como meio de prova.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, na parte em que nele se entendeu não ser admissível a realização de avaliação nem poder ser apreciada jurisdicionalmente a correcção da fixação do valor patrimonial levada a cabo no acto impugnado.

Sem custas, neste Supremo Tribunal Administrativo e nas instâncias.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *João Plácido Fonseca Limão*, vencido, teria negado provimento ao recurso. Com efeito, sendo as primeiras vinte e uma conclusões do recurso para este S.T.A. cópia integral das que foram apresentadas para a 2ª Instância, não representam um juízo de censura ao acórdão recorrido e, por isso, são idóneas para suportar a sua revogação. Por outro lado, os actos avaliativos, enquanto praticados no âmbito da discricionariedade técnica ou margem de livre apreciação são apenas sindicáveis quanto aos aspectos vinculados ou por erro grosseiro ou manifesto, o que não é o caso dos autos. — *M.P. Pimenta do Vale*.

(4) Em que se decidiu que o art 20º, § 1.º, do Código do Imposto Profissional, na medida em que restringe o âmbito do recurso ali previsto à invocação de preterição de formalidades legais, padece de inconstitucionalidade material, por ofensa à garantia constitucional do recurso contencioso, consagrada no art 268ºCRP, abrangente de toda e qualquer ilegalidade do acto impugnado.

(5) Este acórdão tem o seguinte sumário, na parte que aqui interessa:

1 - A revisão constitucional de 1971 tomou supervenientemente inconstitucionais todas as disposições da lei fiscal que restringiam a impugnação judicial ao vício de preterição de formalidades legais.

2 - Na sua redacção originária, o art 86º, n.º 1, do CIVA era materialmente inconstitucional, por violação do direito fundamental ao recurso contencioso (art 286º, n.º 4, da CRP), restringir a impugnação judicial ao vício de preterição de formalidades legais.

3 - O DL 198/90, de 19-6, acabou com esta inconstitucionalidade, permitindo que na impugnação judicial se aleguem todos os vícios do acto de liquidação.

(6) O sumário deste acórdão, na parte que aqui interessa é do seguinte teor:

1 - A disposição restritiva do recurso contencioso que constava da redacção original do n.º 1 do art. 86º do CNA era inconstitucional por violação do art. 268º da Constituição (seu n.º 3 na redacção de 1982 e seu n.º 4 na redacção de 1989).

2 - Mesmo antes da nova redacção dada a esse art. 86º pelo DL n.º 198/90, o acto de fixação definitiva do NA praticado nos termos dos arts 84º e 85º do CNA era, por força daquela norma da Constituição, susceptível de recurso contencioso (impugnação judicial) com fundamento em qualquer ilegalidade e não apenas com base em preterição de formalidades legais.

(7) De qualquer forma, a ter de admitir-se a possibilidade de controle judicial da avaliação, não poderia deixar de admitir-se a possibilidade de utilizar a avaliação judicial como meio de prova, uma vez que é mesmo o teoricamente mais adequado para comprovar uma errónea fixação do valor patrimonial. Por isso, uma restrição da utilização de tal meio de prova, traduzindo-se na proibição de utilização do meio mais apropriado para o impugnante fazer valer o seu direito, reconduzir-se-ia a injustificada restrição indirecta do direito ao recurso contencioso, constitucionalmente inadmissível.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IVA. Liquidação efectuada pelos serviços. Cobrança eventual. Cobrança virtual. Início da contagem do prazo para impugnação, nos termos do CPCI.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Liquidado IVA pelos Serviços, o contribuinte é notificado para pagar no prazo de 15 dias.*
- II — Não o fazendo, a cobrança converte-se em virtual.*
- III — A abertura do cofre é a abertura da modalidade da cobrança virtual.*
- IV — Em tal caso, o prazo para deduzir impugnação começa a contar a partir do dia imediato ao da abertura do cofre, nos termos da alínea a) do citado art. 89º do CPCI.*
- V — Sendo omissa na sentença o referido prazo, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto.*

Recurso n.º 21.192; Recorrente: António Germano Sá Rebelo;  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. António Germano de Sá Rebelo, em representação da sociedade RECUMET PORTUGUESA - Sociedade Recuperadora de Metais, Ld., que teve sede na Rua de Camões, 437, 1º, Porto, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação adicional de IVA, relativa ao exercício de 1989, bem como juros compensatórios.

O Mm. Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal proferiu sentença, julgando a impugnação improcedente, por extemporânea, pelo que não conheceu das questões suscitadas pelo impugnante, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

Inconformado com esta decisão, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) No caso de receitas convertidas de eventuais em virtuais, e para efeitos de contagem do prazo de 90 dias para propositura de impugnação judicial, o prazo conta-se do dia imediato ao da abertura do cofre para a receita convertida em virtual, ou seja, do dia imediato ao do débito ao tesoureiro.

B) Estando assente na sentença recorrida que a notificação para pagamento eventual foi efectuada em 9 de Fevereiro de 1994, e contendo os autos a informação de que o prazo para pagamento sem juros de mora ocorreu entre 9 de Fevereiro de 1994 e 11 de Março do mesmo ano.

C) Resulta inequívoco que o prazo de 90 dias fixado na alínea a) do art. 89º do CPCI foi cumprido, sendo, por isso, tempestiva a impugnação judicial apresentada em 7 de Junho de 1994.

D) A sentença recorrida violou, pois, o disposto no art. 89 °, al. a), do citado Código, devendo ser revogada.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo que a sentença deve ser confirmada.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal emitiu douto parecer, defendendo que à hipótese dos autos é aplicável o CPT e, nessa medida, o recurso não merece provimento. Porém, se se entender que a uma tal hipótese é aplicável o CPCI, então deve mandar ampliar-se a matéria de facto.

Foi então proferido acórdão pela Secção, julgando aplicável o CPT, negando-se, em consequência, provimento ao recurso.

O impugnante interpôs recurso para o Pleno da Secção, que julgou aplicável o CPCI, concedendo, em consequência, provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, e ordenando a baixa dos autos à Secção para aplicação do CPCI.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

- O impugnante foi sócio gerente da sociedade Recumet Portuguesa - Sociedade Recuperadora de Metais, Ld.

- Aquela sociedade cessou a sua actividade em Janeiro de 1989, tendo sido dissolvida por escritura pública de 7 de Abril de 1989.

- Da sua contabilidade, quando da sua cessação, constavam existências no montante de esc. 6.849.731\$00, sobre as quais não foi liquidado IVA, e que não foram encontradas no acto de liquidação.

- Pelos Serviços de Fiscalização foi considerado ter havido uma afectação a fins alheios à empresa das matérias-primas em existência em 31/12/88, pelo que estaria sujeito a IVA nos termos do art. 3º, n. 3, al. f) do respectivo Código.

- Elaborada a nota de apuramento mod. 382, foi liquidado o IVA de esc. 1.164.454\$00.

- Daquela liquidação foi o impugnante notificado na qualidade de gerente e liquidatário da sociedade, em 9/2/94, para efectuar o respectivo pagamento.

- O impugnante em 7/6/94 apresentou a presente impugnação.

3. A questão a resolver é esta: a impugnação é tempestiva?

O Mmº Juiz, aplicando o CPCI, julgou-a extemporânea, no entendimento de que, no caso, a abertura do cofre se verifica com o início do prazo do pagamento eventual.

Será assim?

Disponha o art. 89º do CPCI:

“A impugnação judicial... será 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 art. 90 °, 1, do CIVA, aponta na mesma direcção.

Dispõem, por sua vez, os n.ºs. 1 e 2 do art. 27º do dito Código:

“1. Sempre que se proceda à liquidação do imposto por iniciativa dos serviços... será o contribuinte imediatamente notificado para efectuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública no prazo de 15 dias a contar da notificação.

2. No caso previsto no número anterior, a falta de pagamento no prazo estabelecido converterá a cobrança em virtual nos termos e para os efeitos do disposto no Código de Processo das Contribuições e Impostos”.

Como se vê, quando a liquidação do IVA é feita pelos serviços, o contribuinte é notificado para pagar (receita eventual).

Na verdade, "cobrança eventual é a que corresponde aos casos de liquidação efectuada pelos serviços, através de actos tributários baseados em elementos que não sejam do conhecimento do contribuinte ou não constem de elementos oficiais que o contribuinte conheça ou a que tenha acesso. O contribuinte é notificado da prática do acto tributário e da faculdade de pagar mediante guias emitidas pela repartição em que ocorreu o acto tributário" (Vitor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Volume I, pág. 402).

Não pagando, é a cobrança convertida em virtual.

Como ensinam Rodrigues Pardal e Ruben Carvalho no seu Código de Processo das Contribuições e Impostos e Saldanha Sanches, no caso de receitas eventuais convertidas em virtuais, o prazo em causa conta-se do dia seguinte ao da abertura do cofre para a cobrança da receita tornada virtual.

Como ensina igualmente Vitor Faveiro (Obra citada, Volume I, pág. 403) "a cobrança virtual é a forma de cobrança efectuada pelo tesoureiro mediante título de cobrança emitido pelo chefe de repartição de finanças que constitui o tesoureiro numa responsabilidade que só pode ser satisfeita através da cobrança efectiva ou através da devolução do título depois de decorrido o prazo de *abertura do cofre*" Ou, como sintetiza o EPGA "a abertura do cofre é a abertura da modalidade da cobrança virtual". Ou seja: a abertura do cofre ocorre quando se abre a cobrança sob a forma virtual.

E estando, como estamos, perante uma liquidação adicional, não se aplica a alínea b) do art. 89º do CPCI, mas sim a alínea a) do mesmo normativo.

É esta também a posição expressa por Alfredo de Sousa e José Paixão (*CPCI, Comentado e Anotado*, 2ª Edição, 1986).

Escrevem em anotação ao art. 28º (fls. 149 e 150):

"O regime da alínea b) não se aplica às contribuições e impostos liquidados adicionalmente ou fora dos prazos legais.

"Nestes o contribuinte é notificado pela repartição de finanças liquidadora para pagar em certo prazo, em regra de quinze dias, e se o não fizer segue-se o débito ao tesoureiro para cobrança virtual no prazo de um mês.

"Só se não for pago nesse prazo de cobrança virtual é que se começam a vencer juros de mora...

"A cobrança eventual neste caso é apenas uma faculdade que a lei concede, com vista a facilitar a actividade da Administração: com efeito, na medida em que o contribuinte a aproveita, a Administração evita o débito ao tesoureiro".

Vide, no sentido apontado, o Acórdão deste STA de 22/1/97 (rec. 16.139).

Concluimos assim, como atrás dissemos, que tem aplicação à hipótese dos autos o disposto na alínea a) do art. 89º do CPCI.

Ora, para apurar da tempestividade da presente impugnação é preciso determinar qual a data em que ocorreu o débito ao tesoureiro, começando o prazo a contar a partir do dia imediato ao da abertura do cofre, nos termos da alínea a) do citado art. 89º do CPCI.

A sentença recorrida é omissa quanto a tal ponto.

Impõe-se assim a respectiva ampliação da matéria de facto, em função dos parâmetros atrás balizados, procedendo-se seguidamente à respectiva aplicação do direito - artºs. 729º, 3, e 730º, 1, do CPC.

A sentença recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, para ampliação da matéria de facto nos termos atrás expostos.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz* — *M. P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Imposto sucessório. Transmissão dos bens da herança. Taxa aplicável.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A transmissão dos bens da herança retrotrai-se, pela aceitação, ao momento da abertura da sucessão, ou seja, à morte do "de cuius".*
- II — *O imposto sobre sucessões e doações deverá, por isso, ser liquidado pelas taxas que vigoravam naquele momento.*

Recurso n.º 21.389; Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrido: Maria Júlia da Rocha Araújo Rodrigues; Relator; Exmº Consº Dr. Vítor Meira.

Maria Júlia da Rocha Araújo Rodrigues impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de imposto sucessório que lhe foi efectuada pela 1ª repartição de finanças da Maia invocando a violação de várias disposições do código respectivo.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulado o imposto liquidado em excesso.

Não se conformando com tal decisão recorreram o Ministério Público e a Fazenda Pública, tendo esta todavia vindo desistir do recurso por os fundamentos serem idênticos ao do outro recurso, o que resultaria numa duplicação de recursos. Foram formuladas as seguintes conclusões:

1 - A transmissão real e efectiva dos bens, para efeitos de imposto sucessório, consiste no enriquecimento real e efectivo do herdeiro e opera-se quando o domínio e posse dos bens se traduz, para o seu titular, em uso, fruição ou em proveito económico, potencial ou efectivo, obtido pelo seu titular - cfr. Acs. Do S.T.A. de 4/12/63; de 5/6/57 e de 22/11/67, in A.D. n.º 26 pag. 214, D.G. II série n.º 31 de 6/2/52 e A.D. n.º 73 pag. 68.

2 - A questão de saber quando é que opera a transmissão real e efectiva dos bens hereditários na sucessão legítima passa pela compreensão do fenómeno sucessório e na sua evolução que conduz à aquisição das "situações jurídicas" do "de cuius".

3 - A transmissão real e efectiva dos bens hereditários adquirem-se pela aceitação da herança, mesmo que desacompanhada da apreensão

material e tal aquisição retrotrai ao momento da abertura da herança - artº 2050º do C. Civil.

4 - A impugnante aceitou a herança a benefício de inventário e, por força da lei, os efeitos da aceitação retrotraem-se ao momento do óbito do "de cujus" - 20/04/77 - ocorrendo, nessa data, a transmissão real e efectiva dos bens e situações hereditárias - cfr. artºs 2119º, 1316º e 1317ºb) do Cod. Civil.

5 - A partilha dos bens não tem carácter constitutivo, mas apenas declarativo e certificativo, pois o herdeiro já antes podia dispor e usufruir o direito individualizado pela partilha.

6 - De acordo com o disposto nos artºs 10º e 45º do CISSD, 12º do C.C. e 106º da C.R.P., a taxa a aplicar à liquidação em apreço é a que se encontrava em vigor ao tempo em que ocorreu a transmissão dos bens, isto é, a taxa constante do D. Lei 757/75 de 31/12.

7 - Decidindo em sentido contrário, a douda sentença recorrida procedeu a incorrecta interpretação e aplicação da lei, violando o disposto nos artºs 3º§1º, 10º, 43º e 45º do CIS.S.D., 12º e 2050º do Cod. Civil e artº 106º da C.R.P., pelo que a mesma deverá ser revogada, mantendo-se inalterada a liquidação em apreço que não é possível de censura.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Em 20 de Abril de 1977 compareceu na repartição de finanças, Américo Francisco Carneiro de Araújo, declarando que no dia 22 de Março de 1977 faleceu seu irmão Luciano Francisco Carneiro de Araújo, no estado de casado, sem ter deixado descendentes ou ascendentes vivos, nem testamento ou qualquer outra disposição legal dos seus bens, sucedendo-lhe na herança seus irmãos.

b) Com base nos elementos declarados foi instaurado o processo de liquidação de imposto sucessório n.º 11.497/77.

c) Em 12/5/80 não foi liquidado imposto em virtude de o passivo ser superior ao activo.

d) Pelo 4º Juízo Cível da Comarca do Porto correram termos os autos de inventário n.º 62, por óbito de Luciano Francisco Carneiro de Araújo.

e) Naquele processo de inventário foram descritos um activo de esc. 8.851.143\$00, sendo esc. 8.776.143\$00 relativos ao saldo que ficou nos autos de falência n.º 4923 da 3ª Secção do 8º Juízo Cível da comarca do Porto e depositado na Caixa Geral de Depósitos em 13/6/85 e esc. 75.000\$00 relativos à quota ideal de três quartas partes de um terreno no cemitério de Folgosa, concelho da Maia.

f) Mais, foi descrito um passivo de esc. 18.935\$00.

g) As custas do inventário importaram em esc. 131.011\$00.

h) Em 26/11/90 foi indeferido pelo Juiz titular do processo de inventário o pedido de levantamento da quantia depositada à ordem daquele.

i) Em 18/10/91 foi liquidado o imposto sobre a quantia de esc. 8.851.143\$00, sem ter sido deduzido o passivo.

j) Em 21/10/91 a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento do imposto sucessório de esc. 309.873\$00.

l) Em 30/10/91 a impugnante requereu o pagamento em prestações e juntou garantia bancária.

m) Em 5/11/91 a impugnante apresentou reclamação graciosa, a qual foi parcialmente deferida, no que respeita a ser considerado o passivo e o montante das custas suportadas no processo de inventário

para efeitos de liquidação, sendo assim de anular a importância de esc. 2.834\$00.

n) O imposto impugnado foi debitado ao tesoureiro em 30/11/91, através dos conhecimentos nº 467 a 476.

o) O pagamento voluntário ocorreu no mês de Dezembro de 1991.

p) A impugnação foi apresentada em 2/3/92.

A única questão que se coloca no recurso do Ministério Público, já que a Fazenda Pública desistiu do que interpusera, é a determinação do momento em que opera a transmissão dos bens para efeitos de determinação da taxa aplicável.

Começaremos por isso por transcrever, na parte relevante para a questão que se discute no recurso, as normas com interesse do CSISSD:

- Artigo 3º- "O imposto sobre sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários.

§ 1º- Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada."

- Artigo 10º- "A incidência da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações regular-se-á pela legislação em vigor ao tempo em que se efectuar a transmissão."

- "Artigo 45º- "A sisa e o imposto sobre as sucessões e doações serão liquidados pelas taxas em vigor ao tempo da transmissão dos bens."

De acordo com a matéria de facto provada a impugnante Maria Júlia da Rocha Araújo Rodrigues foi herdeira do falecido Luciano Francisco Carneiro de Araújo cujo óbito teve lugar em 22 de Março de 1977, sem que se liquidasse então o imposto sucessório por o passivo ser superior ao activo, vindo depois a verificar-se um saldo positivo nos autos de falência que deu origem à liquidação de imposto ora questionada.

Entendeu o MºJuiz recorrido que o conceito de transmissão a que se refere o artigo 45ºsupra transcrito é um conceito fiscal diferente do conceito civil. Por isso entendeu que a transmissão dos bens apenas operava no momento da apreensão material dos bens pelo que a liquidação deveria efectuar-se de acordo com as taxas então em vigor. Contrariamente entendeu o Ministério Público recorrente que a transmissão ocorria no momento da morte do "de cuius", retrotraindo-se a tal momento a aceitação da herança, sendo por isso aplicáveis as taxas então vigentes.

Pensamos que a razão está com o recorrente. Estabelece o artigo 2050 do Código Civil que o domínio e posse dos bens da herança se adquire pela aceitação, independentemente da sua apreensão material, retrotraindo-se os efeitos da aceitação ao momento da abertura da sucessão. O § 1ºdo artigo 3ºdo CSISSD, que acima transcrevemos na parte com interesse, não pode ser entendido no sentido defendido no acórdão recorrido. A aceitação da herança por parte do herdeiro transmite desde logo real e efectivamente os bens desde a abertura da herança não se estando perante qualquer dos casos referidos no parágrafo que transcrevemos. Há pois uma simultaneidade entre as transmissões civil e fiscal pelo que se seguirão os conceitos próprios da lei civil. A impugnante, ao aceitar a herança, viu transmitidos para si os



bens como se os tivesse recebido na data da morte do falecido. Embora só mais tarde o herdeiro venha a receber materialmente os bens considera a lei que ele passa a dispor desde logo de direitos sobre os bens que já fazem parte da herança. A obrigação tem natureza declarativa e não constitutiva e nasce com a ocorrência do facto gerador do imposto. Havendo divergência entre os conceitos civil e fiscal prevalece este mas, no caso concreto não se verifica qualquer divergência já que não tem o código fiscal qualquer norma sobre a aceitação e o momento a que se reportam os seus efeitos diferente da que consta do Código Civil. Assim sendo, a incidência do imposto terá que regular-se pela lei em vigor ao tempo da transmissão que é, como dissemos, o momento da abertura da herança. Por isso, nos termos do artigo 45º do CSISSD a liquidação deve ser efectuada de acordo com as taxas em vigor nesse momento. Tendo o "de cuius" falecido em 22.3.77 teria a liquidação de ser efectuada de acordo com as taxas fixadas pelo DL 757/75 de 31 de Dezembro, como foi, e não com as previstas no DL 252/89.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel*.

## **Acórdão de 16 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Custas. DL 199/90, de 19 de Junho. Inconstitucionalidade. DL 29/98, de 11 de Fevereiro. Aplicação aos processos pendentes.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- I — O art. 3º do DL n.º 199/90, de 19-06, conjugado com as tabelas I e II anexas era inconstitucional, por violar o direito de acesso aos Tribunais e à Justiça consagrado no art. 20º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.*
- II — Expressamente revogado tal diploma legal pelo DL 29/98, de 11 de Fevereiro, que aprovou e fez publicar o novo Regulamento de Custas dos Processos Tributários, regulamento que, nos precisos termos do seu art. 9º, é aplicável aos processos pendentes, resulta agora inútil o conhecimento e pronúncia da requirida inconstitucionalidade.*

Recurso n.º 21.552; Recorrentes: José Carlos Magalhães Mota e Maria Alcina Lameiras Pinto Magalhães Mota; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes do Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário:

Inconformados com o aliás douto despacho do M.mo Juiz do TT do Porto que lhes julgou improcedente a reclamação que haviam apresentado da conta de custas elaborada nos presentes autos de opposição à execução fiscal em que decaíram, dele interpuseram o presente recurso para este Supremo Tribunal os oponentes José Carlos Magalhães Mota e mulher, ambos nos autos convenientemente identificados.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1.<sup>o</sup> *O regime jurídico das custas em processo fiscal foi revisto simultaneamente com o anterior Código das Custas Judiciais e respectiva tabela de custas.*

2.<sup>o</sup> *O que significa que os critérios e índices da economia portuguesa foram semelhantes.*

3.<sup>o</sup> *Não obstante, a tabela constante do regime jurídico das custas em processo fiscal é mais gravoso para o cidadão do que o regime decorrente da tabela do Código das Custas Judiciais.*

4.<sup>o</sup> *Para acções com o mesmo valor processual, as custas em processo fiscal são em valor muito superior às custas em processo cível.*

5.<sup>o</sup> *O cidadão sai penalizado quando discute em juízo uma relação jurídica tributária, em que «réu» é o Estado e a Administração Fiscal, comparativamente com o que acontece em processo comum.*

6.<sup>o</sup> *Há situações de facto em que, pela simples aplicação aritmética da tabela de custas, o valor destas é próximo do valor da relação jurídica fiscal substantiva em discussão.*

7.<sup>o</sup> *A penalização referida na conclusão 5.<sup>o</sup> funciona como um verdadeiro elemento simultaneamente dissuasor e sancionatório do cidadão que impugna uma relação juridico-tributária.*

8.<sup>o</sup> *A tabela de custas revista pelo Decreto-Lei n.º 199/90, de 19 de Junho, viola o art. 20.º da Constituição e o Direito Fundamental de acesso à Justiça e aos Tribunais.*

9.<sup>o</sup> *E, com o devido respeito, o despacho que indeferiu a reclamação produziu idêntica violação.*

Em consequência concluem pedindo a revogação do impugnado despacho, uma vez que a conta elaborada nos autos e por aquele despacho mantida enferma da apontada inconstitucionalidade.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, mui douto parecer suscitandô, por um lado, a questão prévia, da incompetência deste Tribunal, em razão da matéria, para conhecer da colocada questão da constitucionalidade que, entende, vir posta em abstracto - cfr. arts. 51.º e segts. da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro e art. 281.º n.º 1 al. a) da CRP -, e, por outro, pelo não provimento do presente recurso jurisdiccional, caso dele se venha a heccher.

Ouidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público apenas sobre ela se pronunciaram os Recorrentes e no sentido de que, em sede de competência material, se não verificaria ocorrer obstáculo ao reclamado conhecimento da inconstitucionalidade invocada já que esta vem assacada, em concreto, à conta elaborada nos presentes autos.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Com efeito, a competência em razão da matéria integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, consubstanciando, por isso, requisito de interesse e ordem pública que, porque do conhecimento oficioso, há-de necessariamente preceder o conhecimento de qualquer outra matéria, pois, a verificar-se, determina a incompetência absoluta do tribunal - cfr. arts. 2º e 3º da LPTA e 45º do CPT -.

A questão prévia doutamente suscitada assenta no pressuposto de que os Recorrentes nas suas alegações e conclusões questionam a constitucionalidade do apontado DL 199/90, de 19 de Junho, e o regime jurídico-tributário dele emergente, em abstracto, isto é, sem invocação ou alegação de, em concreto, se ter verificado a violação dos convocados direitos de acesso à justiça e aos tribunais susceptível de determinar a reclamada inconstitucionalidade.

Para tanto sustenta ainda que, *"... o recorrente, no presente caso, deduziu a pretensão que entendeu perante os tribunais, e interpôs o recurso que entendeu interpor, não indicando qualquer pretensão que concreta que tivesse deixado de formular nem qualquer recurso que tivesse deixado de interpor ou reclamação que tivesse deixado de deduzir, devido à alegada onerosidade do regime de custas nos tribunais tributários."*

E se é efectivamente certo e incontroverso que os Recorrentes desenvolveram toda a actividade processual que houveram por bem desencadear na prossecução dos direitos e interesses que, no processo, perseguiram, é igualmente certo que tal circunstância, só por si, não demanda a conclusão retirada pelo Ex.mo Magistrado arguente, de que, assim e por isso, a questão colocada com o presente recurso jurisdicional possa e deva ser considerada como questão abstracta de constitucionalidade.

Na verdade, os Recorrentes, confrontados com a conta concretamente elaborada nos autos, que consta de fls. 58, e notificados para procederem ao pagamento respectivo das custas devidas e calculadas com base no questionado diploma legal, dela oportunamente e sem êxito reclamaram invocando, desde logo, a sua eventual inconstitucionalidade decorrente da igualmente arguida inconstitucionalidade do diploma legal que presidira à sua elaboração, o questionado DL 199/90, por alegada violação do disposto no art. 20º da CRP.

Inconstitucionalidade que, não só e em concreto procuraram evidenciar como decorrente, além do mais, da circunstância de no caso dos autos lhe terem sido contadas como devidas custas no valor total de 414.403\$00, a que, alegam, corresponderia, em igualdade de circunstâncias, no processo comum, uma taxa de justiça integral de 132.000\$00,

Como a reiteraram, já em sede de recurso jurisdicional, perseguindo agora a eventual revogação do julgado, com a consequente elaboração de nova conta de custas.

E daí que não possa sufragar-se o entendimento sustentado pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público, pois que, a tanto, não conduz o invocado normal exercício da actividade processual que os Recorrentes houveram por bem desencadear.

A questão colocada com o presente recurso é, em última análise e em concreto, a da eventual e subjacente violação do disposto no convocado art. 20º da CR, face à questionada elaboração da conta de custas devidas nos presentes autos, nos termos do sindicado DL 199/90, pese embora a circunstância de, na sua formulação escrita, as apontadas conclusões do recurso possam de alguma forma inculcar a sufragada ideia da arguida abstracção.

Improcede pois a questão prévia suscitada., nada obstando, consequentemente ao conhecimento do mérito do recurso apresentado.

A reclamação oportunamente apresentada não logrou acolhimento pelo Tribunal recorrido com base no acolhido entendimento de que "... do disposto no art. 20<sup>o</sup> da Constituição não resulta a gratuidade da justiça. "

E que " Além disso, se é certo que as taxas de justiça previstas no C.C. Judiciais e as fixadas no regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos podiam estar mais próximas, não é menos verdade que nada impõe que haja coincidência entre elas, até porque os interesses subjacentes à justiça tributária são diferentes dos que têm a ver com uma acção comum, num tribunal comum. "

Mais se aduzindo no sindicado despacho, em abono da não inconstitucionalidade das regras e tabelas de custas contidas no questionado DL 199/90, que "... o instituto da protecção jurídica (apoio judiciário), quer na modalidade de nomeação de patrono, quer na de dispensa (total ou parcial) de preparos e do pagamento de custas se estende, nos mesmos moldes, à justiça tributária. "

Continuando a não se conformar com o assim decidido, dele trouxeram recurso para este Supremo Tribunal perseguindo a anulação da questionada conta de custas com base na também reclamada inconstitucionalidade que lhe subjaz e emerge ou resulta da violação do disposto no art. 20<sup>o</sup> da CR - direito de acesso à justiça e aos tribunais - que decorre da verificada aplicação do disposto no DL 199/90, tudo aliás de harmonia com as doutas alegações oportunamente apresentadas e sintetizadas nas transcritas conclusões.

A questão jurídica assim colocada - a da eventual inconstitucionalidade das Tabelas de Custas I e II anexas e aplicáveis por força do disposto no art. 3<sup>o</sup> do DL 199/90, de 19 de Junho, conheceu já pronúncia do Tribunal Constitucional - cfr. acórdãos de 20-11-96, processo n.º 1.182/96, in DR de 11-02-97 e de 10-03-98, processo n.º 283/98, e desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 23.385, de 17-03-99, em todos se tendo reconhecido e consequentemente declarado a peticionada inconstitucionalidade.

Como nos arestos ora invocados, também no presente caso dos autos, subjaz ao pedido de declaração de inconstitucionalidade a invocada excessiva onerosidade das custas calculadas mediante aplicação das impugnadas normas do referido DL 199/90 e tabelas anexas, quando compaginadas com as que seriam devidas se calculadas nos termos do Código das Custas Judiciais.

Nos indicados acórdãos do Tribunal Constitucional desenvolveu-se argumentação que, evidenciando, por um lado, não compreender o direito de acesso aos tribunais um qualquer direito à litigância gratuita, o que só por si justificaria que o legislador ordinário pudesse, com ampla margem de liberdade e sem quebra da regra constitucional, impor o pagamento de custas em valor que entendesse adequado.

Por outro, aponta-se, como limite constitucional à referida liberdade legislativa, a acessibilidade real e efectiva, à generalidade dos cidadãos, sem necessidade de recurso ao sistema de apoio judiciário previsto na lei ordinária - DL 387/87-B -.

Pois que este, o apoio judiciário, se destina antes e apenas a garantir o acesso aos Tribunais aos cidadãos economicamente carenciados. Doutrinando designadamente que:

"... Na fixação das custas judiciais há-de, pois, o legislador ter sempre na devida conta o nível geral dos rendimentos dos cidadãos de

modo a não tornar incompatível para o comum das pessoas o custeio de uma demanda judicial, pois, se tal suceder, se o acesso aos tribunais se tornar insuportável ou especialmente gravoso, violar-se-á o direito em causa...”.

Quer dizer, a norma ou diploma que imponha, estabelecendo como devidas, custas que, pela sua especial onerosidade, se revelem suscetíveis de pôr em causa o direito de acesso à Justiça e aos Tribunais do cidadão médio, determinando, assim e para este, uma litigância economicamente incomportável ou insuportável, aí está a inconstitucionalidade por violação do convocado princípio constitucional, consagrado no invocado art. 20º da CRP.

E porque o que está em causa nos presentes autos é, como era no citados arestos, a questão da constitucionalidade do regime e montante de custas devidas pelo acesso à justiça fiscal, é que são também aqui inteiramente aplicáveis as considerações nestes desenvolvidas acerca da especial natureza desta justiça fiscal, apontando, porventura, para “... uma certa compressão do direito fundamental de acesso à justiça...”, permitindo-se ao legislador ordinário que estabeleça para esta custas mais elevados do que os devidos pela justiça comum, já em atenção à filosofia subjacente e função de estado que preside à liquidação e cobrança dos impostos.

Tal compressão porém, acrescenta-se decisivamente, para salvaguarda também do constitucionalmente consagrado princípio da proporcionalidade insito no art. 18 n.º 2 do diploma fundamental, “... deve situar-se em limites razoáveis”.

Porque assim e procedendo, depois, a exemplificativa e bem esclarecedora análise do montante das custas devidas mediante aplicação das normas e tabelas aplicáveis ao direito comum, de harmonia com o disposto no C.C. Judiciais e às comparativamente devidas na jurisdição fiscal, já por aplicação das também aqui questionadas normas e tabelas do DL 199/90, veio a concluir-se que “... é desmedida a diferença...” e que “... esse facto viola o referido princípio da proporcionalidade.”.

De tudo emergindo o decretado “... juízo de inconstitucionalidade da conjugação normativa do art. 3º do DL 199/90 com as tabelas anexas, ..., por ofensa do direito de acesso aos Tribunais, subjacente ao art. 20º, n.º 1 do texto constitucional, conjugado com o princípio da proporcionalidade.”.

Juízo de inconstitucionalidade que, pelos fundamentos jurídicos invocados e face à manifesta identidade das situações fácticas subjacentes, (nos presentes autos a disparidade verificada traduz-se em injustificada diferença, para mais, superior a três vezes a que seria devida se calculada nos termos do CC Judiciais), importaria aqui acolher também, até em obediência ao disposto no art. 8 n.º 3 do C.Civil, e à, assim, legalmente recomendada uniformidade da interpretação e aplicação do direito.

Procederia, pois, a argumentação desenvolvida pelos Recorrentes, não podendo, em consequência, manter-se o decidido.

Não pode, porém ignorar-se o que ora se dispõe no DL 29/98 de 11 de Fevereiro, que conheceu vigência a partir do passado dia 12 de Fevereiro de 1998 e procedeu à expressa revogação, entre outros, do questionado DL 199/90, e é inequivocamente aplicável ao ajuizado caso dos presentes autos, pois se aplica também aos processos pendentes - cfr. art. 8º, 9º e 10º.

Diploma legal que, como bem esclarecedoramente se evidencia no respectivo preâmbulo, mais não visa do que a reconhecida “necessi-

*dade de uma harmonização de regimes, tendo em conta que não se justifica uma diferença de tratamento entre a taxa de justiça aplicável na jurisdição comum e na jurisdição tributária."*

Assim a requerida pronúncia de inconstitucionalidade do questionado DL 199/90 perdeu toda e qualquer utilidade.

Importando antes, revogado que seja o sindicado despacho judicial, revogação que sempre se justificaria pela arguida inconstitucionalidade que consubstanciava ao manter a determinada elaboração da conta de custas nos termos do referido DL 199/90, se determine agora, em consequência do julgado revogatório, a reformulação da questionada conta já de harmonia e nos termos das atinentes normas e tabelas do regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo referido DL 29/98, de 11 de Fevereiro. Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, sem prejuízo da argumentação desenvolvida pelos Recorrentes, embora com outra fundamentação, em revogar o sindicado despacho para ser substituído por outro que determine a peticionada reforma da conta de custas de fls. 58, de harmonia com o disposto nas correspondentes e aplicáveis normas e tabelas do DL 29/98, de 11 de Fevereiro.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Costa Reis* — *M.P. Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 16 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Impugnação da decisão recorrida.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

— *Desde que o recorrente impugne a medida abstracta da pena e diga que se não conforma com a coima aplicada, o recurso tem objecto.*

Recurso n.º 22.567; Recorrente: Maria de F. Cardoso Araújo Santos; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Foi levantado auto de notícia contra a contribuinte MARIA DE FÁTIMA CARDOSO ARAÚJO, residente na Rua Nova do Gato Preto, 1, R/C, Rio Maior, por omissão de entrega das declarações de IVA dos 1.º, 2.º e 3.º trimestre de 1995.

Por despacho de fl. 9, a arguida foi punida pelo chefe da Repartição de Finanças de Rio Maior na coima de 15.000\$00.

Não se conformando, a arguida recorreu para o Tribunal Tributário de Santarém, o qual por despacho de fls. 29 a 35, dele não tomou conhecimento por falta de objecto, pois entendeu-se que a recorrente não assacava qualquer ilegalidade concreta ao despacho recorrido.

Continuando a não se conformar, a arguida recorreu para este STA, alegando que indicou as normas que considerava violadas e que o tribunal de 1.ª Instância tinha de a convidar a apresentar conclusões das alegações de recurso.

Neste STA, a D.ª PGA emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta do despacho recorrido, o único fundamento pelo qual o tribunal de 1.ª Instância não conheceu do objecto do recurso foi o facto de a recorrente não ter assacado qualquer ilegalidade concreta ao despacho recorrido. Não foi o facto de as alegações não conterem conclusões.

Porém, esta decisão da 1.ª Instância não está certa.

Vejamos.

A recorrente começou por dizer que não se conformava com o despacho recorrido. Depois, no art.º 3.º, escreveu que não se conformava com a forma como foram aplicadas as coimas. A partir do art.º 4.º passou a demonstrar como se calculavam e determinavam as coimas, indicando a medida abstracta prevista na lei. No art.º 17.º, a recorrente escreveu: “significa que os 50% da alínea b) do art.º 25.º incidem sobre 5% ou sobre 10% do imposto em falta, que é o montante mínimo para aquele efeito. Finalmente, no art.º 21.º escreveu que três períodos deverão ser punidos pelo art.º 29.º.

Resulta das alegações da recorrente para a 1.ª Instância que ela desenvolveu um discurso incompatível com o despacho recorrido, discordando da forma como foi interpretada a lei que fixa a medida abstracta da pena.

Sendo assim, o recurso tem objecto e deve ser conhecido pelo tribunal de 1.ª Instância.

Dai que o despacho recorrido enferme de erro de julgamento.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar o despacho recorrido e em ordenar que os autos voltem à 1.ª Instância para conhecimento do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — José Joaquim Almeida Lopes (Relator) — Alfredo Madureira — Ernâni Figueiredo. — M.º P.º, Pimenta do Valle.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Fundamentos legais. Legalidade em concreto da dívida exequenda. Constitucionalidade do art. 286.º do CPT.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — São fundamentos da oposição à execução fiscal os taxativamente indicados no art. 286.º n.º 1 do CPT.
- II — Nos termos da al. g) deste preceito legal, a legalidade em concreto da dívida exequenda apenas é susceptível

*de integrar fundamento válido de oposição quando a Lei não faculte ao contribuinte meio próprio de impugnação judicial ou recurso do respectivo acto administrativo de liquidação.*

III — *E esta norma do CPT não integra ou consubstancia qualquer violação ou afronta do direito constitucionalmente consagrado de acesso à Justiça e aos Tribunais - cfr. art. 20º da CRP.*

Recurso n.º 22.804; Recorrente: Fernando José Nunes; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado agora com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe julgou improcedente o recurso apresentado da sentença proferida nos autos de oposição à execução fiscal n.º 50.500 que, por sua vez, julgara aquela oposição improcedente, dele traz recurso para este Supremo Tribunal, Fernando José Nunes, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1. *O Acórdão recorrido ao negar provimento ao recurso interposto para aquele Tribunal, da sentença produzida pelo Sº Juízo do tribunal Tributário de 1ª Instância, não considerou na sua decisão a seguinte matéria: nomeadamente:*

2. *Ao fundamentar a sua decisão refere a impossibilidade de nos recursos se conhecer de quaisquer questões novas, que não tenham sido suscitadas pelas partes nos respectivos articulados, concretamente diz não ter o recorrente no seu articulado inicial esgrimido com a ineficácia do acto de liquidação e do seu prazo para pagamento voluntário por falta de notificação.*

- *Não considerou assim, que o recorrente na primeira p. i., apresentada em 11. OUT. 91, de apenas 1 folha e 6 artigos alega no 6º e último artigo: - "Pelas razões invocadas nos nºs. anteriores e ainda pela Comissão Executiva do Parque M. Campismo, nunca ter solicitado ao ora oponente qualquer pagamento de taxas em dívida (.....) é seu parecer não haver lugar à execução fiscal pretendida pela C.M.L. devendo assim, ser esta julgada improcedente. (a fls. 2 v.º)"*

- *Na Segunda p. i. apresentada em 23.6.94, refere igualmente no seu art.º 4º nunca lhe ter sido pedido o pagamento de quaisquer valores referentes a taxas de campismo. (a fls. 21 v.º)"*

- *Para além destas alegações refere ainda em todas as peças, a falta de notificação e de aviso para pagamento voluntário da dívida exequenda, nomeadamente:*

- *No nº. 11 da resposta apresentada em 15. DEZ 94, à contestação apresentada pela Digna R. F. (a fls. 56);*

- *Nos nºs. 27, 28 e 29 do seu requerimento apresentado em 6. 10. 95 (a fls. 270 e 271);*

- *Nas suas alegações apresentadas em 25. 1. 96 (a fls. 295) e no nº. 6 da sua conclusão, (a fls. 296);*

- *Nas alíneas F) e G) das conclusões finais, a fls. 301 v.º, 302 e 303, referindo ainda nestas mesmas conclusões, que se tivesse sido notificado da decisão - ainda que arbitrária - de ter sido aberta (fora de prazo) uma inscrição em seu nome (.....) Certamente que não existiam*



quaisquer taxas por pagar referentes ao período compreendido entre 17.JAN.90 e 22.JAN.91 a que se refere a dívida exequenda.

Parece assim incorrecta, a conclusão do Acórdão ora recorrido, quando afirma que no articulado inicial o recorrente em parte nenhum esgrime com a ineficácia quer do acto de liquidação por não ter sido notificado, quer pela falta de notificação para pagamento voluntário.

3. O facto de o recorrente discutir em processo de oposição da legalidade da liquidação da dívida, embora sem prejuízo de referir sempre a falta de notificação da liquidação operada e do prazo para pagamento voluntário, justifica-se pelo M.mo Juiz do tribunal tributário de 1ª Instância, o notificar para apresentar uma 2ª petição, aceitar esta e conduzir toda a tramitação como se de um processo de impugnação se tratasse.

4. Considera a decisão ora recorrida, que a Lei 1/87 do seu art.º 22º facultava ao recorrente recurso contencioso contra o acto de liquidação da dívida recorrida.

- Ora estipula a referida Lei no seu art.º 22º que as reclamações e impugnações dos interessados contra liquidação e cobrança de taxas (.....) são deduzidas perante a entidade competente para a sua liquidação e decidida nos termos do CPT.

- Por outro lado, estabelece o art.º 123º do CPT que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos e das receitas parafiscais; da Notificação dos actos tributários (.....); Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos daquele código.

- Ora como no caso dos presentes autos, nunca houve qualquer notificação, não tendo assim sido dado cumprimento ao estabelecido no art.º 19º do CPT, nem tão-pouco estabelecido qualquer prazo para pagamento voluntário, conforme igualmente impõe o n.º 2 do art.º 108º, do mesmo diploma, nunca o recorrente teve possibilidade de impugnar perante a entidade - a C.M.L. - que procedeu à liquidação da dívida exequenda.

- Conforme consia dos autos, foi somente através da citação já em processo de execução fiscal, e não através de qualquer notificação, que o recorrente teve conhecimento da liquidação da dívida.

- Pelo que, nunca o recorrente teve possibilidade de poder atacar a liquidação da dívida pela impugnação judicial como se pretende na decisão de recurso. Restava, como fez, deduzir oposição fiscal.

5. Invoca ainda o Acórdão para negar provimento ao recurso interposto, não constituir obstáculo ao recurso contencioso contra o acto de liquidação por via da Lei 1/87 a circunstância alegada pelo recorrente de que não foi notificado; É que em tal hipótese, tinha o recorrente de lançar mão de mecanismo consagrado no art.º 31 º da L.P.T.A.

- Não considerando assim, a alegada falta de notificação.

- Salvo o devido respeito, em nosso entender, este preceito não se pode aplicar ao caso vertente, isto, por não se verificar qualquer insuficiência de notificação, mas uma situação perfeitamente distinta, que é a inexistência pura e simples de qualquer notificação.

6. O que se aplica, isso sim, em nosso entender, é o preceituado no art.º 64º do CPT, que estabelece no n.º 1, que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados.

*Logo, os actos (a liquidação e o prazo para o seu pagamento voluntário) que não sejam notificados ao contribuinte, não produzem qualquer efeito em relação a este.*

*7. Assim sendo, e não tendo a exequente notificado o recorrente nos termos da alínea b) do art.º 19.º do CPT, da liquidação que levará a cabo e do prazo para pagamento voluntário, conforme igualmente estabelece o n.º 2 do art.º 108.º do mesmo código, esta não produz qualquer efeito em relação ao executado.*

*8. Logo, se não produz qualquer efeito, não é exigível, e não sendo exigível não satisfaz os requisitos exigidos pelo art.º 234.º do CPT, não estando assim sujeita a execução fiscal. Razão pela qual e cumprindo o preceituado neste art.º, devia o M. mo Juiz ter afastado a execução pretendida, por a dívida que se pretendia executar não ser exigível.*

*9. A propósito refira-se que, tal como o próprio termo indica, a cobrança coerciva - Execução fiscal - somente se torna exigível, depois de terminado o prazo para pagamento voluntário e este não tenha sido satisfeito dentro desse mesmo prazo, ora no caso presente, este nunca existiu, parece assim não haver lugar à instauração de execução fiscal, uma vez que aquele, precede sempre, esta.*

*10. O Tribunal ao considerar procedente a execução fiscal violou o prescrito no art.º 234.º do CPT.*

*11. Parece ser inquestionável, porém, que por força do art.º 64.º do CPT, os actos em matéria tributária, que não sejam notificados aos interessados, por não produzirem quaisquer efeitos, em relação a estes são nulos.*

*12. Aliás a Constituição da República Portuguesa, institui no n.º 3 do art.º 103 que - "Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*

*13. Parece assim indiscutível, que se o recorrente for obrigado, neste caso, a pagar o imposto/taxa, estamos na presença duma dívida liquidada e cobrada à margem da lei, por falta de cumprimento ao estabelecido no CPT (art.ºs. 19.º e 108.º), o que constitui nítida e irrefutável violação aos art.ºs. 18.º/1, 103.º/3 e 268.º/3 da CRP, pondo assim em causa, os direitos e garantias dos cidadãos consagrados naquele diploma.*

*14. Por último, diremos que nos termos do art.º 261.º do CPT, a execução já se encontra extinta por num período de cerca de 3 anos (entre 1991 e 1994) não ter sido praticado na mesma qualquer acto.*

*Conclui pedindo a procedência do recurso e consequentemente "... a execução considerada improcedente e de nenhum efeito..."*

*Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e já neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer evidenciando bem proficientemente o infundado do presente recurso jurisdicional.*

*Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumpre apreciar e decidir.*

*O acórdão ora impugnado deu por definitivamente assentes os factos seguintes:*

*A) - Pelos competentes serviços da CML foi liquidada a taxa de campismo referente à estadia de uma caravana de matrícula tipo Residencial, aparcada na zona "viveiro" do Parque de Campismo da CMLisboa, no período de 1990/01/17 a 1991/01:22, no valor de 87.105\$00 e imputado o pagamento ao ora oponente - cfr. fls. 2 do proc. Principal.*

B) - *Às datas referidas em A) que antecede, o oponente era o proprietário da referida caravana, mantendo-a estacionada no Parque de Campismo da CMLisboa - cfr. fls. 32, 33, 87 a 91 e 281 a 283.*

C) - *O oponente dirigiu à Comissão Executiva do Parque de Campismo da CMLisboa as cartas constantes de fls. 34 a 37 dos autos, as quais foram recebidas por esta Comissão - cfr. fls. 208, 109, 213 e 214.*

D) - *A Comissão Executiva do Parque de Campismo da CMLisboa dirigiu ao oponente a carta constante de fls. 38, o qual a recebeu.*

Com base nos apontados factos e considerando que "... os recursos visam a reapreciação de decisões de natureza jurisdicional, proferidas por tribunais de grau hierárquico inferior pelo que não possibilitam o conhecimento de quaisquer questões novas, que não tenham sido suscitadas pelas partes nos respectivos articulados, a não ser que tal seja officiosamente imposto por lei. "

E que "... no articulado inicial, em parte nenhuma o recorrente esgrime quer com a ineficácia do acto de liquidação, por dela não ter sido notificado, quer com a falta de requisitos essenciais do título executivo, por inexigibilidade da dívida, por, de igual forma, não ter sido notificado, para, querendo, pagar voluntariamente a dívida. "

Decidiu-se não tomar conhecimento do objecto do respectivo recurso, nesta parte, uma vez que, mais se aduziu no impugnado aresto, as questões subjacentes não integravam matéria que, pela sua natureza, o tribunal devesse conhecer officiosamente,

Já que, aditou-se ainda, "*Em processo de execução fiscal apenas são de conhecimento officioso as nulidades enunciadas no art.º 251º do CPT, sendo que falta de requisitos essenciais do título executivo referida na alínea b) do seu n.º 1 se reporta, tão-só, ao preceituado no art.º 249º do mesmo diploma legal (cfr. CPT anotado de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, nota 31 ao art.º 251º).*"

Por fim e já quanto ao também invocado erro de julgamento decorrente da alegada não oportuna notificação do respectivo acto de liquidação, o Tribunal ora recorrido, mediante apelo ao disposto no art. 31º da LPTA, sufragou e manteve o julgado da 1ª Instância, traduzido na declarada improcedência da oposição à execução fiscal por, com esta, o recorrente mais não pretender do que discutir a legalidade em concreto da respectiva dívida,

Legalidade que, isso sim, deveria antes ter sido questionada no processo de impugnação contenciosa próprio a que se refere o art. 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões, se continua o insurgir o Recorrente.

Sem razão, porém.

É efectivamente manifesto que na petição inicial da presente oposição à execução fiscal o então Oponente e ora Recorrente não indicou como fundamento da oposição que entendeu deduzir a "*ineficácia do acto de liquidação por esta lhe não ter sido notificada*", nem "*a falta de requisitos essenciais do título*", que, mais tarde, em sede de recurso, primeiro para a Segunda Instância veio invocar e, agora, reiterou no presente recurso.

Isso mesmo decorre inexoravelmente dos termos do documento que subscreveu e fez juntar aos presentes autos a fls. 20 a 53 e onde, respondendo ao convite formulado pelo TT de 1.ª Instância, indicou apenas e expressamente, como fundamento da oposição deduzida, o disposto na alínea g) do art. 268º do CPT, isto é, a legalidade em concreto da dívida exequenda.

Porque assim, as questões depois suscitadas perante o Tribunal "a quo" e agora reiteradas perante esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, consubstanciavam, na verdade, matéria não oportuna e convenientemente submetida à apreciação, pronúncia e decisão pelo TT de 1ª Instância e, por isso mesmo, matéria sobre a qual este tribunal se não havia naturalmente pronunciado.

E daí que, delas, com efeito e conforme vem doutamente decidido, não cumprisse conhecer, pois que, sendo novas, se revelavam, outrossim, insusceptíveis de consubstanciar matéria cujo conhecimento oficioso a lei impusesse ao tribunal ora recorrido.

É, na verdade, pacífica, uniforme e constante a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo acerca da equacionada questão - vejam-se, entre outros, os acórdãos de 2-12-93, processo n.º 16.525, in AP DR de 20-05-96, 4228, de 16-04-97, processo n.º 21.112, de 25-03-98, processo n.º 21.593 e de 23-09-98, processo n.º 22.182.

Os recursos jurisdicionais são efectivamente meios processuais postos por lei à disposição dos particulares exclusivamente para a reapreciação das decisões judiciais proferidas pelos tribunais hierarquicamente inferiores, com vista à sua eventual anulação ou revogação, verificada que seja a alegada nulidade ou erro de julgamento.

Não se destinando, assim e salvo matéria do conhecimento oficioso, à prolacção de decisões novas, porque não suscitadas oportunamente pelas partes nos respectivos articulados.

Com efeito e nos precisos termos dos arts. 684º e 690º do CPC, os recursos jurisdicionais têm o seu objecto fixado na decisão judicial com eles impugnada, cuja reapreciação ou reexame se demanda ao tribunal "ad quem", e o seu alcance impugnatório estabelecido ou delimitado pelas conclusões do recurso a formular, aliás, em cumprimento de ónus legalmente imposto ao recorrente, como também vem repetidamente afirmando a jurisprudência dos nossos tribunais superiores.

Não merece, pois, qualquer reparo ou censura a dita decisão ora impugnada e que assim julgou.

E improcede também a argumentação sufragada pelo Recorrente no que tange à julgada não verificada causa de extinção da execução com o invocado fundamento - alínea g) do art. 286º do CPT -, pois, como acertadamente se aduziu no sindicado aresto, nos termos deste preceito legal e alínea, a controvérsia ou discussão acerca da legalidade em concreto da dívida exequenda apenas é susceptível de integrar fundamento legalmente válido e eficaz de oposição à execução quando a Lei não faculte ou assegure meio judicial de impugnação ou recurso contencioso contra o acto de liquidação.

Ora, no caso "sub judicibus", como não deixou de se evidenciar no sindicado acórdão, inquestionável é que, nos termos do aplicável art. 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, ao tempo em vigor, a lei facultava ao Recorrente meio próprio de impugnação contenciosa do acto de liquidação respectivo,

Resultando antes, de todo, ineficaz a argumentação, então e agora "ex novo", expendida no sentido de acentuar a circunstância de não ter sido oportunamente notificado daquela liquidação.

Tal circunstância, a verificar-se, apenas relevaria em sede de eficácia daquele acto de liquidação e não quanto à sua validade e consistência jurídicas, pois que de acto administrativo se trata e a que a lei empresta inequívoca presunção de legalidade.

E não se diga que tendo apenas conhecimento da liquidação através da citação para a execução subsequente não teve o Recorrente possi-

bilidade de atacar aquela liquidação através do meio próprio de impugnação.

Na verdade, constituindo a notificação dos actos administrativos apenas condição da sua eficácia - cfr. art. 29º n.º 1 e 2 da LPTA - e, entre outros, acórdão de 25-4-88, processo 21.039, da 1ª Secção deste STA, in AP DR de 20-01-94, pag. 2105, nunca a alegada falta de notificação daquela liquidação seria susceptível de, só por si, pôr em causa a validade e consistência jurídica daquele acto administrativo e tributário, como, da sua eventual verificação, não decorre, ao menos necessariamente, a invocada impossibilidade material de a impugnar na sede própria.

Por isso mesmo é que a execução depois instaurada com base naquela liquidação não enferma de qualquer ilegalidade.

Com efeito e como atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, o alegado facto da não notificação oportuna da respectiva liquidação, enquanto verdadeiro acto administrativo, sempre haveria de permitir ao Recorrente (que, segundo alega, dela apenas teve conhecimento pela citação para a execução) a respectiva impugnação judicial, no prazo legal de 90 dias, a contar, assim e por isso, necessariamente da data desta citação, porque data do conhecimento do acto, ou, em alternativa, deduzir oposição à execução fiscal para que fora citado com base precisamente nesse facto a falta de notificação da respectiva liquidação, nos termos da al. h) do citado art. 286º do CPT, no mesmo sentido veja-se o decidido por esta secção no acórdão de 24-09-97, processo n.º 18.198.

Ora, como se deixa convenientemente relatado e resulta fixado pelos factos materiais da causa definitivamente assentes e que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, não pode sindicat - cfr. art. 21 n.º 4 do ETAF -, o Recorrente não seguiu qualquer destes caminhos legais, optando antes pela dedução de oposição à execução fiscal com o expressamente invocado e improcedente fundamento da alegada ilegalidade, em concreto, da dívida exequenda (cfr. al. g) do art. 286º do CPT).

E é sabido que o processo de oposição à execução fiscal constitui o meio de defesa, por excelência, posto por lei à disposição dos executados, com vista à eventual extinção da instância executiva, relativamente ao oponente, em consequência da procedência de qualquer dos fundamentos legais taxativamente indicados no art. 286º do CPT,

Sendo igualmente adquirido e constantemente afirmado pela nossa jurisprudência que, como no ajuizado caso dos presentes autos, a alegação e controvérsia suscitada à cerca da legalidade, em concreto, do acto de liquidação respectivo apenas se mostra susceptível de integrar causa de pedir enquadrável na previsão do citado art. 286º do CPT, al. g), quando a Lei não faculte, assegurando, ao executado, outro meio judicial de impugnação ou recurso contra aquele acto administrativo tributário.

*In casu* e como proficientemente se evidencia no aresto impugnado, esse outro meio judicial de impugnação daquele acto tributário consagra o art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87, Lei das Autarquias, aliás como condição de procedibilidade da posterior impugnação judicial junto dos tribunais competentes - os Tribunais Tributários -.

Não merece pois qualquer censura o aliás douto acórdão sindicado com o presente recurso jurisdicional que, por isso mesmo, importa antes manter integralmente.

Improcede, antes e assim, toda a argumentação subjacente às doutras conclusões do presente recurso jurisdicional, improcedendo também e manifestamente a alegação de inconstitucionalidade levada às conclusões 12ª e 13ª.

Não pode, na verdade, colher efeito útil tal alegação no presente processo de oposição.

Questionar neste processo a legalidade da liquidação efectuada, isto é, a legalidade, em concreto, daquele acto administrativo tributário, como se deixa referido, não constitui fundamento válido e eficaz de oposição à execução fiscal - cfr. art. 286º n.º 1 al. g) do CPT.

E não se vislumbra que a cobrança coerciva que através do respectivo processo executivo se persegue com base naquela liquidação, precisamente nos "termos da lei", possa integrar violação ou desrespeito do invocado artigo 103º da CRP que, no que ora releva, se limita a remeter para esses termos,

Ou possa consubstanciar, como também se invoca, embora sem qualquer fundamentação argumentativa consistente, violação dos também invocados arts. 18 n.º 1 e 268 n.º 3 da CRP.

Ao Recorrente assistia, com efeito e como se deixou referido, o direito de impugnar graciosa e contenciosamente a questionada liquidação, direito que em nada resultou ou resulta afectado ou diminuído em consequência da instauração do processo executivo.

E não pode também lograr qualquer efeito útil a alegação agora produzida, "ex novo", levada à conclusão 14ª das alegações de recurso em apreço.

Esta integra, com efeito, questão nova que não foi oportunamente suscitada ou conhecida pelas instâncias, máxime, pelo Tribunal ora recorrido e, porque não consubstancia questão cujo conhecimento oficioso se imponha a este Tribunal, dela não cumpre consequentemente conhecer, em sede de apreciação do presente recurso jurisdicional.

Tal questão poderá, isso sim, como aliás atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, ser suscitada e dirimida no processo próprio - a processo de execução - e não neste, de oposição àquele, que, como se deixa referido e resulta do disposto no art. 286º do CPT, repete-se, se destina apenas ao conhecimento da eventual verificação do ou dos alegados fundamentos de oposição, taxativamente indicados neste preceito legal.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo antes e integralmente o aliás douto acórdão com ele impugnado e, consequentemente, a improcedência da oposição decretada pelas instâncias.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### 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 n.º 23.075; Recorrente: Armando Lanzinha Neves e Mª.Natércia Correia de Matos Pombo Neves; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Armando Lanzinha Neves e esposa Maria Natércia Correia de Matos Pombo Neves deduziram, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco, oposição a execução contra eles revertida por dívidas de "Armando Neves e Ca Lda." à Segurança Social.

Por sentença do MºJuiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com o decidido recorreu o oponente marido para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo que, com a procedência do recurso, se substituísse a sentença recorrida por outra que não fosse de condenação. Formulou as seguintes conclusões:

I - O presente recurso interpõe-se do facto de a dita sentença recorrida considerar o ora recorrente responsável subsidiário pelas dívidas exequendas:

II - No duto probatório da sentença a recorrida lê-se nos pontos 6 e 7, respectivamente, «o oponente desempenhou as suas funções de gerência com temeridade, pondo e dispondo dos destinos da sociedade cujo património não delapidou...»; e «a partir de certa altura a sociedade passou a ter falta de encomendas, situação que se agravou particularmente nos exercícios de 1989, 1990 a 1981.»

III - Salvo o devido e elevado respeito, em face da matéria provada, resulta insubsistente o necessário nexo de causalidade adequada entre o exercício funcional da gerência pelo ora recorrente e a insuficiência patrimonial para liquidação dos créditos fiscais.

IV - Os factos dados como provados (Cfr. Ponto 6 e 7 do probatório), não se compaginaram, a nosso ver, com o juízo positivo de culpa funcional pela gerência efectiva do oponente, atentos os critérios jurídicos que informam o instituto jurídico da reversão (responsabilidade subsidiária).

V - No domínio da responsabilidade subsidiária visa a lei o exercício da gerência enquanto efectiva ou de facto. É esse o sentido do art.º 13º do C.P.T., na redacção em vigor ao tempo da prolação do despacho de reversão ao ora recorrente.

VI - É ao ora recorrente que cumpre ilidir a presunção de culpa, em sede de oposição à execução, nos termos do artº 237º, nº 3 do C.P.T., isto é, a lei comete ao gerente a prova de um facto negativo, à revelia da regra de direito comum, isto é, comete ónus desproporcionado, de provar que não teve culpa pelo dano indirecto sofrido pelo credor Estado em virtude de o património da devedora originária se tornar insuficiente para satisfação dos créditos fiscais.

VII - A culpa funcional do gerente para com terceiros pelo não cumprimento das obrigações da sociedade, incluindo os fiscais, deve ser aferida pela violação do dever de diligência que a este cabe e diz res-

peito à atitude subjectiva do gerente na prossecução da actividade empresarial (Cfr. Artº 259º do Cód. das Soc. Comerciais).

VIII - Será pelo recurso, sem prejuizo de melhor opinião, ao instituto da relação obrigacional em sentido amplo e abrangente dos deveres laterais que se evidenciarão o vínculo da responsabilidade subsidiária do gerente.

IX - A responsabilidade dos gerentes assenta na ilicitude (Juízo de censura sobre o facto concreto), donde decorre que a referida responsabilidade se integra na relação obrigacional complexa.

X - Sendo assim, como é na verdade, em face da matéria de facto provada resulta, a nosso ver, com o devido respeito, insubsistente o necessário nexo de causalidade adequada entre o exercício funcional da gerência da ora recorrente e a insuficiência patrimonial para a liquidação das dívidas ao fisco no período constante do título executivo.

XI - Os factos provados nos pontos 6 e 7 do duto probatório não se compaginam com o juízo positivo de culpa funcional pela gerência efectiva do ora recorrente houve pois errada interpretação do artº 13º do C.P.T.

A Fazenda Pública pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público foi de parecer de que se julgasse este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por nas suas alegações o recorrente afrontar o probatório estabelecido na sentença.

Ouidas as partes sobre tal questão prévia veio o recorrente dizer que o recurso deveria ser julgado com base no probatório da sentença recorrida, sendo por isso competente o Tribunal.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. Na 1ª repartição de finanças da Covilhã foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de Esc. 29.154.545\$00, proveniente de contribuições para a segurança social, dos anos de 1981, 1982, 1983, 1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990 e 1991; dívidas ao Fundo de Desemprego de 1981 a Dezembro de 1985; imposto complementar e outras de responsabilidade originária da sociedade Armando Neves e Ca Lda.

2. Citada a executada, não pagou, nem nomeou bens à penhora.

3. Foi emitido mandado de penhora, tendo os serviços da administração fiscal constatado que a sociedade originária devedora não possuía quaisquer bens susceptíveis de penhora.

4. O chefe da repartição de finanças ordenou a reversão contra os gerentes conhecidos da sociedade, os ora oponentes.

5. A oponente, apesar de ter sido designada gerente no Pacto social da sociedade, juntamente com o oponente, seu marido, na prática nunca exerceu os poderes correspondentes ao cargo, os quais foram sempre exercitados pelo oponente, nos termos permitidos no pacto social, que apenas obrigava à assinatura de um dos gerentes para vincular a sociedade nos seus actos e contratos.

6. O oponente desempenhou as suas funções de gerência com temeridade, pondo e dispondo dos destinos da sociedade, cujo património não delapidou, construindo projectos utópicos, que não chegou a concretizar por carência de apoios financeiros e falta de ajudas.

7. A partir de certa altura a sociedade passou a ter falta de encomendas, situação que se agravou particularmente nos exercícios de 1989, 1990 e 1991.



8. Por sentença de 11 de Outubro de 1991, do Tribunal de Círculo da Covilhã, foi decretada a falência da sociedade originária devedora.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º 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 Prof. 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 que acima se transcreveram sustenta a recorrente a insubsistência de nexo de causalidade entre o exercício da gerência e a insuficiência patrimonial e que dos factos dados como provados não resulta a sua culpa. Questiona pois no recurso os factos e a apreciação factual que deles fez o tribunal recorrido. Pronunciando-se sobre a questão da incompetência do Tribunal veio o recorrente dizer que o recurso deveria ser julgado com base no probatório. Sucede porém que, como acima referimos, a questão da competência do Tribunal é prévia e é em face do alegado que tal competência tem de ser apreciada, sendo por isso irrelevante a declaração ora feita de que apenas devem ser apreciados os factos constantes do probatório (cf. nesse sentido o acórdão deste STA de 17 de Março de 1999 no recurso nº 22380), já que o que o recorrente questiona é exactamente a interpretação factual dos mesmos. Há pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito sendo por isso o STA incompetente em razão da hierarquia para o decidir.

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, 16 de Junho 1999. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Indeferimento liminar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Alegando o oponente que não ocupa os terrenos relativamente aos, quais lhe é coercivamente exigida “taxa de ocupação”, e que o regulamento que prevê essa taxa não vigorava à data da suposta ocupação, e que o regulamen-*

*to que prevê essa taxa não vigorava à data da suposta ocupação, alega factos enquadráveis nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário, pelo que a petição não deve ser liminarmente indeferida com base em o fundamento da oposição ser a ilegalidade em concreto da dívida.*

Recurso n.º 23.085; Recorrente: Comércio e Indústria Associados, S.A.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. COMÉRCIO E INDÚSTRIA ASSOCIADOS, S.A., com sede no Porto, recorre do despacho do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que lhe indeferiu liminarmente a petição inicial da oposição à execução fiscal para cobrança de dívida de taxas de ocupação precária de parcelas do domínio público liquidadas pela Câmara Municipal do Porto.

Formula as seguintes conclusões:

“a)

A recorrente não fundamenta a sua posição na legalidade em concreto da taxa de ocupação.

b)

A recorrente invoca factos dos quais resulta uma violação da al. a) e b) do art.º 286.º do C.P.T., conforme resulta da sua petição inicial, cfr. art.ºs 10.º a 12.º e 37.º e segs., nomeadamente”.

1.2. Não foram produzidas contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que a petição inclui factos enquadráveis no artigo 286.º do Código de Processo Tributário, pelo que não era caso de indeferimento liminar.

1.5. Os Exm.ºs. adjuntos apuseram os seus vistos.

A oposição à execução fiscal deduzida pela recorrente foi liminarmente rejeitada pelo Mm.º Juiz a quo na consideração de que vinha alegado. “em fundamento da sua pretensão, ter-se verificado uma ilegalidade em concreto da liquidação adicional da taxa de ocupação. que constitui a dívida exequenda”, enquanto que “apenas a ilegalidade em abstracto da liquidação da dívida exequenda (pode) ser fundamento legal de oposição”.

Porém, como nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, são alegados, na petição de oposição, factos mediante os quais se pretende afirmar que a recorrente não ocupa os terrenos relativamente aos quais lhe é exigida taxa de ocupação, e que não pode ser aplicada a taxa pretendida. por o regulamento aplicado não estar em vigor ao tempo daquela ocupação - cfr. os artigos 32.º e seguintes daquele articulado.

Ora, como afirma a recorrente nas alegações de recurso, com apoio do Ministério Público, a afirmação de que não ocupa os terrenos municipais pode enquadrar-se na alínea b) do n.º 1) do artigo 286.º do Código de Processo Tributário: “não ter sido durante período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram”. E a alegação de que a taxa exequenda não vigorava ao tempo dos factos, pode caber na previsão da alínea a) do mesmo n.º 1: “inexistência do impos-

to, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”.

A decisão recorrida interpretou a petição de oposição de tal modo que não viria alegado nenhum dos fundamentos admitidos naquele artigo 286°. Mas o juiz, ao examinar a petição inicial, deve impor-se um critério prudente e alargado, evitando fazer dela uma leitura redutora, tendo presente que o seu exame é, necessariamente, perfunctório, pelo que a dúvida que porventura lhe fique deve resolvê-la em benefício do peticionante, deixando seguir a acção, já que o contrário conduz a cercear o direito a ver ajuizada a sua pretensão.

Podendo descortinar-se, nos factos invocados, alguns subsumíveis à previsão do mesmo artigo 286°, ou seja, não sendo indubitável que a oposição se funde na ilegalidade em concreto da liquidação, impunha-se a sua admissão, de modo a não privar a recorrente, liminarmente, de fazer valer as suas razões.

Como ensinava o Prof. José Alberto Dos Reis. (Código de Processo Civil Anotado, vol. 11, pág. 373). “o indeferimento liminar pressupõe que (...) a pretensão do autor está irremediavelmente comprometida. está votada ao insucesso certo” (destaques nossos).

Não é o caso da pretensão em apreço se examinada à luz de um critério aberto e prudente, como se viu.

Tanto basta para que a petição não deva ser liminarmente rejeitada.

3. Termos em que acordam, em conferência. os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em revogar a decisão recorrida para ser substituída por outra que não seja de rejeição liminar pelo mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Sociedades comerciais. Apoio judiciário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A partir de 1.1.97, com a entrada em vigor da nova redacção dos n.ºs 4 e 5 do artigo 7º do DL n.º 387-B/87, de 29/XII, dada pela Lei n.º 46/96, de 3/IX, o apoio judiciário passou, relativamente às sociedades comerciais, a restringir-se à modalidade de dispensa de prepos e do pagamento de custas, não sendo, pois, extensivo à modalidade de nomeação de patrono.*
- 2 — *A sobredita alteração legislativa compagina-se com a Constituição, máxime, com os seus artigos 20º, 1 e 2, e 13º.*

Recurso n.º 23.095. Recorrente: Supermicros - Computadores, Ld.º.:  
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º<sup>mb</sup> Conselheiro  
 Dr. Mendes Pimentel.

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

No acórdão desta formação de fls. 40-43 v.º, considerou-se inconstitucional a alteração introduzida pela Lei n.º 46/96, de 3/IX, no n.º 5 do artigo 7.º do DL n.º 387-B/87, de 29/XII, por isso que se concedeu provimento ao recurso interposto por SUPERMICROS - Computadores, Limitada da decisão do 2.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que indeferiu o seu pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono.

O EMMP interpôs recurso de tal aresto para o Tribunal Constitucional que decidiu não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 7.º, n.º 5, do DL n.º 387-B/87, de 29/XII, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 46/86, de 3/IX, na parte em que abrange as pessoas colectivas com fins lucrativos. Em consequência, concedeu provimento ao recurso, determinando a reforma da decisão recorrida, em conformidade com tal juízo de constitucionalidade.

Córridos vistos complementares, cumpre, ora, proferir nova decisão.

No que ao caso interessa, o tribunal "a quo" considerou que, "a partir de 1.1.97, com a entrada em vigor da nova redacção dos n.ºs 4 e 5 do art.º 7.º do Dec.-Lei n.º 387-B/87, de 29.XII, dada pela Lei n.º 46/96, de 3/IX, o apoio judiciário relativamente às sociedades passou a restringir-se à modalidade de dispensa de preparos e de pagamento de custas, não sendo extensivo à modalidade de nomeação de patrono.

"Assim, sendo a impugnante uma sociedade comercial, o pedido de nomeação de patrono não pode ser deferido".

Pois bem, é, agora, indiscutível neste processo que a sobredita alteração legislativa se compagina com a Lei Fundamental, máxime, com os seus artigos 20.º, 1 e 2, e 13.º.

Destarte, não merece censura o indeferimento do pedido de nomeação de patrono em apreço.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, na parte impugnada, a decisão em apreço.

Custas pela Rct., fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

### **Acórdão de 16 de Junho de 1999:**

Recurso n.º 23.104; Recorrente: Manuel Fernando Alves De Carvalho;  
 Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. VÍTOR  
 MEIRA.

Manuel Fernandes Alves de Carvalho impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro a liquidação de imposto profissional relativa ao ano de 1988, pedindo a sua anulação.

Tendo o M.º Juiz daquele Tribunal julgado a impugnação improcedente, interpôs o impugnante recurso para o então Tribunal Tributário

de 2ª Instância, hoje Tribunal Central Administrativo, que negou provimento ao recurso.

Continuando inconformado recorreu o mesmo para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação do acórdão e a anulação do imposto e juros compensatórios, invocando a inconstitucionalidade da tributação por violação dos princípios da igualdade, da legalidade, da tipicidade, da proporcionalidade e da justiça.

Já neste Supremo Tribunal, na sequência de promoção do Ministério Público para se pronunciar, veio o recorrente pedir que se decretasse a prescrição por força do artigo 5º nº 2 do DL 398/98.

A repartição de finanças de Espinho informou que a dívida foi paga em 26.3.97, nos termos do DL 124/96.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de se não poder apreciar a prescrição em processo de impugnação judicial e que, tendo a quantia a que o acto tributário se refere sido paga, não se verifica a inutilidade superveniente pelo que terá o recorrente interesse na anulação, declaração de nulidade ou inexistência pelo que deverão os autos prosseguir.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Começaremos pelo requerimento do recorrente para que se declare a prescrição. Como bem refere o Ministério Público na impugnação aprecia-se a legalidade do acto de liquidação. Ora, a prescrição da dívida nada tem a ver com tal legalidade ou ilegalidade mas com a sua exigibilidade. No processo de impugnação apenas se poderia decretar a inutilidade superveniente da lide no caso de ter sido decretada a prescrição da dívida no processo executivo. Ora nos termos do artigo 260 do CPT o processo de execução fiscal extingue-se pelo pagamento ou pela anulação da dívida ou do processo. Assim sendo e tendo o recorrente pago a dívida não tinha que ser apreciada a prescrição da dívida executada por se ter extinguido a execução pelo pagamento. Não há pois que apreciar tal prescrição no processo de impugnação pelo que deverão os autos prosseguir para apreciação da legalidade da liquidação impugnada. Indefere-se pois o requerido a fls. 135 dos autos.

Entrando agora na apreciação do recurso interposto vejamos qual a matéria de facto que vem fixada no acórdão recorrido:

A) Encontra-se pendente contra o ora impugnante um auto de transgressão por falta de apresentação da declaração modelo 5 referido no artº 6º do CIProfissional, respeitante ao ano de 1988, porque, tendo auferido nesse ano a importância de 160.197\$00 de gratificações, e sendo trabalhador por conta de outrem, não apresentou essa declaração - cfr. informação oficial de fls. 14.

B) Com base nos elementos do auto de notícia dito em a) foi liquidado ao impugnante imposto profissional referente a metade das importâncias recebidas, de acordo com a alínea e) do artº 1º por força do disposto na alínea b) do artº 2º do CIProfissional - cfr. informação oficial de fls. 14.

C) A liquidação produziu, assim, o imposto no valor de 15.620\$00 e juros compensatórios de 1.479\$00, o que perfaz 17.099\$00 - cfr. informação oficial de fls. 14.

D) No dia 05/04/91 o impugnante fez apresentar a petição de impugnação judicial relatada em 1.1 - cfr. carimbo de entrada a fls. 2.

E) A data da entrada da petição de impugnação, a liquidação dita em c) não havia ainda sido paga, nem debitada ao tesoureiro da Fazenda Pública - cfr. informação oficial de fls. 14.

F) Por acção do impugnante e de outros, e dando acolhimento às suas razões, o Senhor Provedor de Justiça levou ao Tribunal

Constitucional a questão da constitucionalidade da norma que deu nova redacção ao art 1º § 2º alínea c) do CIProfissional - cfr. documento de fls. 55 a 65.

G) Assim, essa norma está a ser objecto de apreciação da sua constitucionalidade pelo processo de fiscalização abstracta nº 70/89 do Tribunal Constitucional - cfr. documento de fls. 55.

O acórdão recorrido foi proferido já depois da apreciação efectuada pelo Tribunal Constitucional da questão de constitucionalidade suscitada pelo Provedor de Justiça. Pelo acórdão nº 497/97 aquele Tribunal entendeu-se não se dever declarar a inconstitucionalidade da alínea e) do § 2º do artigo 1º do C.I.P. por não violadora dos princípios da legalidade fiscal e da igualdade tributária.

As alegações do recorrente no presente recurso são quase iguais às apresentadas no recurso para a 2ª Instância. Para além de meras diferenças de pormenor, apenas a segunda conclusão que manifesta o entendimento de que o Tribunal Constitucional no acórdão de 10.10.97 não interpretou nem aplicou correctamente o direito e a sexta conclusão que refere existirem estudos demonstrativos de que os diplomas sobre gratificações visavam apenas os empregados dos casinos, não constavam das anteriores alegações. Estas duas questões são porém irrelevantes para a apreciação do presente recurso. A primeira porque não cabe a este Supremo Tribunal exercer censura sobre acórdãos do Tribunal Constitucional, a segunda porque a existência ou não dos referidos estudos e do seu conteúdo é matéria de facto de que este Tribunal não pode conhecer.

As demais questões suscitadas no recurso foram pois apreciadas no tribunal recorrido, em termos coincidentes com a interpretação constitucional efectuada pelo Tribunal Constitucional, no sentido de se não verificar a violação de qualquer dos princípios constitucionais que o recorrente invoca. Tal entendimento é conforme ao explanado por este Supremo Tribunal em inúmeros acórdãos pelo que se não justificará repisar aqui os motivos porque não ocorre a violação constitucional pretendida.

Em conformidade com o exposto, fazendo apelo aos artigos 713 nº 5 e 726 do Código de Processo Civil, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso pelos fundamentos do acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.P. Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 16 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*IRS. Abatimento de rendas de contratos de arrendamento habitacional. Não residentes.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*As importâncias recebidas a título de renda estabelecida em contrato de arrendamento habitacional, nos termos do*

*decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, dos sujeitos passivos não residentes.*

Recurso n.º 23.124; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Pereira Silva e Esposa; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano de 1995 deduzida por ANTÓNIO PEREIRA DA SILVA e MARIA DE FÁTIMA RODRIGUES EVARISTO, residentes em Braga.

Formula as seguintes conclusões:

1.º

O DL 337/91 de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2.º

Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art.º 55.º do CIRS e as deduções à colecta pelo art.º 80.º do CIRS;

3.º

Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes;

4.º

Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5.º

O ofício circulado n.º 5/92 de 92.03.23 do SAIR - Direcção de Serviços do IRS - DGCI foi posteriormente alterado;

6.º

É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7.º

Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido".

1.2. Os recorridos não contra-alegaram.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, de acordo, aliás, com o que tem vindo a ser decidido em casos semelhantes pelo Tribunal.

1.4. Os Exm.ºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Os factos fixados pelo Tribunal recorrido são os seguintes:

“1

A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, e inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321B/90, de 15.10, até 31.12.93;

2

A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento nem dedução relativamente àquele valor, do que resultou a liquidação que nos ocupa”.

3. À semelhança do que acontecia no caso apreciado pelo acórdão de 10 de Fevereiro p.p. deste Tribunal, tirado no recurso nº 23264, e conforme aí se escreveu, “a questão dos autos é a de saber se as importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, nos termos do decreto-lei 337/91, de 10-9, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, de sujeitos passivos não residentes. Ora, é reiterada e uniforme a jurisprudência deste STA sobre o ponto, no sentido de uma resposta afirmativa e para cuja fundamentação *brévitatís causa*, se remete”.

De facto, e além dos arestos enumerados no apontado acórdão - de 2 de Dezembro de 1998 (Recurso nº 23045), 9 de Dezembro de 1998 (Recurso nº 23125), 13 de Janeiro de 1999 (Recurso nº 23050), 20 de Janeiro de 1999 (Recurso nº 23128), e 27 de Janeiro de 1999 (Recursos nºs. 23127 e 23180) -, pode ainda acrescentar-se, no mesmo pendor, o de 17 de Fevereiro de 1999, no recurso nº 23126.

Assim, tendo em atenção que se não vislumbra razão válida para dissentar dessa unânime jurisprudência, a cujos fundamentos se adere, e considerando, ainda, o comando do artigo 8º nº 3 do Código Civil, ao impor a consideração dos “casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, remete-se para a fundamentação dos acórdãos enumerados, e como eles se decide.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contencioso autárquico. Taxas. Telecomunicações. Obras de repavimentação. Fiscalização. Conceito de taxa.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.*
- II — *Não constituem taxas as importâncias cobradas, pela CML, nos termos dos arts 37º do Regulamento de Obras na Via Pública e 8º, n. 4, alíneas a) e b) da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais, por actividades de fiscalização por ela levadas a cabo, relativamente à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações, bem como pela alteração da resistência dos respectivos pavimentos, por ser inexistente a utilização do domínio público.*

Recurso n.º 23.175; Recorrente: Portugal Telecom, SA; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. PORTUGAL TELECOM, SA., com sede na Av. Fontes Pereira de Melo, 40, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação da receita fiscal autárquica denominada taxa *de reposição de pavimentos*.

O Mm. Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. As infra-estruturas de telecomunicações objecto de intervenção e que motivaram a taxa em análise integram a rede básica de telecomunicações e constituem bens do domínio público do Estado (art. 9º, n. 4, da Lei 88/89);

2. A própria Lei n. 1/87 isenta o Estado do pagamento de taxas e encargos devidos às autarquias (art. 27º, n. 1);

3. A Portugal Telecom, mesmo antes da assinatura do contrato de concessão e as empresas que a antecederam, eram já concessionárias de um serviço público de telecomunicações em cujo regime legal se enquadrava o Decreto 5.786, de 10 de Maio de 1919.

4. O direito à ocupação de terrenos do domínio público para a instalação dos equipamentos destinados a assegurar o serviço público de telecomunicações é atribuído à Portugal Telecom e às empresas que a antecederam como concessionária desse serviço público, pelo Estado concedente, e não pelas autarquias e demais entes públicos titulares do domínio afectado por essa ocupação;

5. Essa atribuição resulta do art. 124º do Decreto 5.786, que veio sendo aplicável às empresas que foram assegurando o serviço público de telecomunicações, e do art. 29º das Bases do Contrato de Concessão (DL 40/95), preceitos através dos quais o Estado concedente procedeu a uma mutação dominial parcial dos terrenos do domínio público afec-

tos a outros serviços e a outras entidades, afectando-os também à instalação do serviço público de telecomunicações.

6. Não atribuindo as autarquias titulares do domínio público afectado à Portugal Telecom ou às empresas que a antecederam como concessionárias do serviço público de telecomunicações, qualquer direito ao uso privativo ou especial de terrenos do domínio público, falta o pressuposto necessário para a incidência de quaisquer taxas por essa ocupação;

7. Ao conceder a isenção de taxas e encargos por essa ocupação, pelo art. 29º do contrato de concessão, o Estado renuncia ao poder de lançar taxas e encargos pelo direito de ocupação que o próprio Estado atribui ao concessionário, face à existência de uma renda de concessão fixada pelo próprio contrato e que deverá cobrir todas as contrapartidas devidas pelo concessionário em virtude do direito de ocupação atribuído;

8. As taxas impostas pelas autarquias, tendo por fundamento a atribuição de direitos de ocupação ou de construção ou outros que não foram efectivamente atribuídos por tais entidades, são verdadeiros impostos não autorizados por lei e por isso mesmo nulos, face ao princípio consagrado no art. 363º do Código Administrativo.

9. A Lei 91/97, de 1 de Agosto, no seu artigo 13º veio isentar os operadores de redes básicas de telecomunicações do pagamento de taxas e quaisquer outros encargos, pela passagem das infra-estruturas de telecomunicações ou pela passagem das diferentes partes de instalação ou equipamento necessário à exploração do objecto da concessão da respectiva rede.

10. Atendendo à retroactividade da lei interpretativa, consagrada no art. 12º do Código Civil, todos os factos ainda não objecto de sentença transitada em julgado são passíveis de serem julgados à luz do novo normativo;

11. Por conseguinte, a sentença recorrida violou o exacto entendimento do disposto no art. 9º, n. 4, da Lei 88/89, conjugado com o art. 27º, n. 1, da Lei 1/87, o art. 29º do DL 40/95, o art. 363º do Código Administrativo e o art. 12º do Código Civil, e ainda o DL 122/94, com todas as disposições legais que este diploma ressalva e faz remissão.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, defendendo posição idêntica à do RFP.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto que se teve como assente na sentença recorrida:

a) A impugnante, Portugal Telecom, SA., procedeu, nos anos de 1992, 1993 e 1994, na área de jurisdição da Câmara Municipal de Lisboa, à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações.

b) Após a conclusão desses trabalhos procedeu ao enchimento das valas e à reposição do pavimento.

c) Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam, à falta de elementos fornecidos pela impugnante, ao cálculo do valor dos trabalhos, referidos em a) e b) que antecede, tendo sido de esc. 23.080.442\$00.

d) Com base no valor referido em c) que antecede, os serviços competentes da CML liquidaram, em 1995, uma taxa de esc. 4.616.088\$00, pela modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização, correspondente a 20% daquele valor, nos termos

conjugados dos art.ºs. 37º do Regulamento de Obras na Via Pública (Edital 156/63) e 8º, n. 4, als. a) e b) da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais.

e) Em 30/06/95, no seguimento do processo de liquidação referido em d) que antecede, a ora impugnante reclamou graciosamente, alegando, para além do mais, encontrar-se isenta do pagamento da quantia liquidada (art. 29º do DL 40/95, de 15/2) e os serviços da CML indeferiram tal pedido mas, tendo concluído pela existência de erro na aplicação da taxa, que deveria ter sido de 10% e não de 20%, nos termos do art. 39º, n. 2, do Regulamento de Obras na Via Pública, por despacho da Directora Municipal de Finanças, Planeamento e Controlo de Gestão, de 8/4/97, procederam à anulação da quantia reclamada, emitindo nova factura no valor de esc. 2.308.044\$00.

f) Tendo a ora impugnante sido notificada em 17/4/97 da decisão referida em e) que antecede, deduziu a presente impugnação mantendo os fundamentos.

3. A questão a dirimir nos presentes autos tem a ver com a natureza das importâncias exigidas à ora recorrente.

Dizem elas respeito a importâncias devidas pela modificação de resistência dos pavimentos e pelas inerentes despesas de fiscalização, correspondentes a 20% daquele valor.

O MMº Juiz a quo define tais importâncias como taxas e não como impostos.

Não é essa a perspectiva da recorrente, que qualifica tais importâncias como impostos e não como taxas, que não estão autorizadas por lei, sendo assim nulos.

Que dizer?

A resposta a esta questão tem a ver com a distinção entre impostos e taxas?

Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, a pág. 258, define-o como *uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.*

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a pág. 22, define-o como *uma prestação patrimonial; integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção.*

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume 1, 1995, a pág. 59, define-o como *prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.*

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
- b) independente de qualquer vínculo anterior;
- c) definitiva;
- d) unilateral ou não sinalagmática;
- e) estabelecida por lei;
- f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
- g) para satisfação de fins públicos;
- h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos. E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinal e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n. 112, pág. 294, define-a como *a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização.*

E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in *Diário da República*, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutriniais*, n. 257, pág. 579), defendem ser a taxa *o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.*

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, *no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.*

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e ss., *a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público.* Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte - Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 - in *Ap. DR* de 28/11/96, págs. 794 e ss..

Aplicando estes conceitos à situação dos autos, logo concluímos que a dívida aqui em causa não pode ser classificada como taxa.

Na verdade, e como se escreveu no acórdão deste STA de 2/6/99 (rec. n. 23.166), que versa situação idêntica, "a dívida em causa não pode ser qualificada de taxa pois que apenas corresponde, por um lado, a despesas de fiscalização relativamente a trabalhos efectuados pela recorrente, ainda que em bens do domínio público (subsolo), mas sem relação com estes, isto é, não são cobradas por tal utilização.

Aliás despesas efectuadas, nomeadamente com actividades de fiscalização, têm sido classificadas como impostos, de que são exemplo as que foram cobradas, nomeadamente, pela JNPP e pelo IROMA.

E, por outro lado, também não envolvem aquela utilização despesas efectuadas para reparação de pavimentos que parecem corresponder, antes, a um ressarcimento de dano causado, ainda que sem relação directa com este.

A exigência daquela utilização de bens públicos ou semi-públicos tem sido considerada, pela mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, como indissociavelmente ligada ao conceito de taxa (cfr. os Acórdãos do TC de 11/11/98, in *DR*, II Série de 11/11/98, e *Cadernos de Justiça Administrativa*, n. 12, pág. 53, e de 2/2/99, in cit. de 31/3/99).

Não estando perante taxas, é óbvio que a decisão recorrida não pode manter-se.

Refira-se, afinal, que os dois outros fundamentos apresentados pela recorrente (alegada isenção da taxa, face ao disposto nos art.ºs 7.º e 9.º da Lei n. 88/99, de 11/9, e alegada isenção da taxa por aplicação retroactiva da Lei n. 97/97, de 1/8, por se tratar de lei interpretativa) não procedem.

Não procede aquela primeira alegação por se tratar de questão nova, que não foi levada à petição inicial, nem conhecida na sentença, pelo que não há que a apreciar, pois que os recursos têm como finalidade o reexame da decisão recorrida pelo que não podem apreciar questões novas, a não ser as de conhecimento oficioso. E não é o caso.

Vide, a propósito, Acórdãos deste STA de 3/2/99 (rec. 22.478), de 16/2/98 (rec. 21.275), de 6/5/98 (rec. 21.401), de 10/3/98 (recs. n.ºs. 21.007 e 20.729), de 11/2/98 (rec. n. 19.833) e de 8/2/98 (rec. n. 19.512).

Não procede igualmente aquele segundo fundamento, porque os factos se reportam a 1993, sendo aplicável às isenções a lei vigente no momento da ocorrência do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador, de acordo com o princípio da legalidade tributária, pelo que não são aplicáveis à situação dos autos o DL n. 40/95 nem a Lei n. 91/97. Por outro lado, tais diplomas não têm natureza interpretativa, por não ter havido controvérsia doutrinal ou jurisprudencial sobre tal ponto na legislação anterior. Controvérsia que está sempre na base da lei de natureza interpretativa.

Sobre estes dois pontos, traz-se novamente à colação o acórdão deste STA de 2/6/99 (rec. n. 23.166).

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, a impugnação procedente, anulando-se, pois, a liquidação impugnada. Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Fonseca Limão* (vencido, pois teria declarado este S.T.A., incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, pois que na 1.ª conclusão do recurso vem suscitada uma questão de facto ao afirmar-se que foram as infra-estruturas de telecomunicações que motivaram a taxa em análise sendo certo que na sentença recorrida se considerava provado que a referida taxa respeitava a modificações da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização).

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Gorjetas, Tributação em IRS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

— *O art.º 2.º, n.º 3, al. h), do Código do IRS não é inconstitucional, na parte em que manda tributar as gorjetas auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, pois não é organicamente inconstitucional nem viola o princípio da igualdade tributária.*

Recurso n.º 23.192; Recorrente: Joaquim José Nunes Carvalho; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em inconstitucionalidade de norma de tributação, JOAQUIM JOSÉ NUNES CARVALHO, profissional de banca dos casinos, residente na Rua dos Pescadores, 15, Buarcos, Figueira da Foz, impugnou judicialmente o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1990.

Por sentença de fls. 129 a 141, o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou improcedente a impugnação, pois entendeu não se verificar a inconstitucionalidade apontada pelo contribuinte.

O contribuinte recorreu para o Tribunal Central Administrativo o qual, por acórdão de fls. 190 a 203, lhe negou provimento, tendo em conta a jurisprudência firmada pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 497/97, publicado na II Série do DR de 10.10.97.

Desse acórdão do Tribunal Central Administrativo o contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações nas quais conclui pela inconstitucionalidade da norma de tributação.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando o acórdão recorrido. 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 o dispositivo do acórdão recorrido se deve manter ou reformar, sendo certo que vem dado como provado que o rendimento tributado com o acto de liquidação foram as gratificações recebidas de terceiros, que não da entidade patronal, frequentadores do casino e no ano de 1990.

O problema de direito de que cumpre conhecer prende-se com saber se o art.º 2.º, n.º 3, al. h), do CIRIS é inconstitucional.

Diz essa regra:

**CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE TODAS AS REMUNERAÇÕES PAGAS OU POSTAS À DISPOSIÇÃO DO SEU TITULAR, PROVENIENTES DE GRATIFICAÇÕES AUFERIDAS PELA PRESTAÇÃO OU EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE TRABALHO, QUANDO NÃO ATRIBUÍDAS PELA RESPECTIVA ENTIDADE PATRONAL.**

O Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 497/97, publicado na 2.ª Série do DR de 10.10.97, entendeu que esta norma não é organicamente inconstitucional e não viola o princípio de igualdade tributária.

Este STA concorda com o julgamento da questão de inconstitucionalidade feita pelo TC, pelo que também entendo que não existe qualquer inconstitucionalidade orgânica nem existe violação do princípio da igualdade tributária, não tendo sido violados os art.ºs 13.º, 104.º, n.ºs 1 e 3, 168.º, n.º 2, e 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Entende o recorrente que as gratificações em causa não se incluem no âmbito da incidência. Mas trata-se de questão nova que não foi posta às instâncias, pelo que não pode este STA conhecer dela em primeira mão.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa 16 de Junho de 1999 — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* — M.º P.º *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contribuições da segurança social — privilégio creditório — inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, concedeu às contribuições para a segurança social um privilégio creditório equiparado ao que o art.º 748.º do Código Civil concedeu à contribuição predial, ao imposto sucessório e à sisa;*
- II — *O art.º 11.º é materialmente inconstitucional por poder violar o princípio da confiança insito no princípio do Estado de direito, e por violar o princípio da proporcionalidade (art.ºs 2.º e 18.º, n.º 2, da CPR);*
- III — *O Decreto-Lei n.º 103/80 é juridicamente inexistente por carecer da referenda ministerial (art.º 140.º, n.º 2, da CRP).*

Recurso n.º 23.242; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Manuel Ferreira dos Santos; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Fernandes.

### 1.º Relatório

Com fundamento em ilegalidade (por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento das contribuições para a segurança social a cargo de vendedor do prédio), prescrição dos créditos exequendos e dos juros de mora, inconstitucionalidade do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e nulidade de citação para a execução, JOAQUIM MANUEL PEREIRA DOS SANTOS, residente no Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu a título de responsável subsidiária pela dívida do vendedor do prédio, António de Jesus Sousa, por contribuições à segurança social.

Por sentença de 6/10/98 (fls. 107 a 112), o M.º Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a oposição procedente e declarou a oponente parte ilegítima para a execução fiscal, após ter entendido que o privilégio indicado no art.º 11.º é geral e não especial, pelo que não goza do direito de sequela.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1. O privilégio imobiliário previsto no art.º 11.º do DL n.º 103/80 para os créditos da segurança social é especial, dado o disposto no.ºs 1 e 3 do art.º 735 do C. Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuído no n.º 3 do art.º 735.º C.C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751.º C. Civil, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4. A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147.º CPCI, é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução.

5. A douda sentença recorrida violou o preceituado nos art.ºs 147.º CPCI, 735.º 3 e 751.º do C. Civil, e art.º 11.º do DL n.º 103/80, de 9/5.

A oponente contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o D.º PGA emitiu doudo 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.

## 2.º Fundamentos

O que está em causa nestes autos é a correcta interpretação do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio. Diz este preceito:

OS CRÉDITOS PELAS CONTRIBUIÇÕES (à segurança social), 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 ARTIGO 748.º DO CÓDIGO CIVIL.

Decompondo esta norma, temos os seguintes elementos normativos:

- Os créditos da segurança social gozam de privilégio imobiliário;
- Esse privilégio atinge os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo;
- Os créditos com esse privilégio imobiliário graduam-se logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil.

Lendo os autos temos que o que está em causa são dívidas de contribuições à segurança social e quotizações para o Fundo de Desemprego, juros de mora e multa, de 1983, 1984 e 1985; o processo executivo foi instaurado em 18.7.1985; o prédio em causa foi inscrito na conservatória do registo predial a favor do devedor originário em 21.6.83; em 21.9.1989 foi inscrita a aquisição a favor do oponente.

O tribunal de 1.ª Instância julgou a oposição procedente somente por ter entendido que o privilégio imobiliário indicado no art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, não goza do direito de sequela contra o adquirente da fracção, pois não é aplicável o disposto no art.º 751.º do Código Civil, mas o art.º 749.º desse diploma, sobre privilégios mobiliários gerais. Quanto à ordem de graduação indicada no art.º 11.º, escreveu-se na sentença recorrida que o art.º 11.º diz apenas respeito à ordem de graduação dos outros privilégios imobiliários, que não à oponibilidade a terceiros dos mesmos, pois esta está regulada no art.º 751.º do Código Civil. Assim, por não haver o direito de sequela não pode ordenar-se a reversão da execução contra o adquirente da fracção.

A Fazenda Pública tem outro entendimento, pois diz que o privilégio indicado no art.º 11.º é um privilégio imobiliário especial, nos termos do art.º 735.º, n.º 3, do Código Civil, pelo que é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela nos termos do art.º 751.º do Código Civil.

Ora, todo o problema está na correcta interpretação do art.º 11.º e no apuramento da sua validade ou invalidade constitucional. Aliás, a oponente tinha suscitado a questão da inconstitucionalidade do art.º 11.º



A jurisprudência não é pacífica a respeito da interpretação do art.º 11.º. Assim, a Fazenda Pública faz apelo ao acórdão deste STA de 22.10.97, o qual classificou de privilégio imobiliário especial o privilégio indicado no art.º 11.º, no que se seguiu uma interpretação mais próxima da letra da lei. O Supremo Tribunal de Justiça seguiu o mesmo caminho nos acórdãos de 29.5.80 (BMJ 297-298), de 17.11.81 (BMJ 311-358), de 21.1.85 (BMJ 343-306). No acórdão de 11.4.84 do Pleno desta 2.ª Secção do STA também se decidiu que o privilégio indicado no art.º 11.º prefere ao penhor e à hipoteca ainda que estas últimas garantias tenham sido constituídas anteriormente, tendo-se feito aplicação do disposto no art.º 751.º do Código Civil.

Em sentido contrário está a jurisprudência mais recente deste STA, cujo leading case é constituído pelo acórdão de 13.3.96, publicado no BMJ 455-330 a 333. Mas há mais. Esta segunda corrente jurisprudencial, para evitar a injustiça grave e notória causada pela interpretação literal, sustenta que o art.º 11.º não confere ao credor o direito de sequela, e que a ordem de graduação indicada no art.º 11.º não passa de uma ordem de graduação que não põe em causa a não oponibilidade a terceiros.

Alguns doutrina vai no sentido desta última tese. Assim, para o Dr. A. LUÍS GONÇALVES, o art.º 11.º institui um verdadeiro privilégio imobiliário geral, pelo que deve considerar-se alterado o disposto no art.º 735.º, n.º 3, do Código Civil. Para este jurista, o art.º 749.º do Código Civil, sobre privilégio geral e direitos de terceiro, estabelece um princípio geral tanto para os privilégios mobiliários gerais como para os privilégios imobiliários gerais (cfr. Privilégios Creditórios: Evolução histórica. Regime. Sua inserção no tráfico creditório. in Boletim da Faculdade de Direito (Coimbra), vol. LXVII (1991), págs. 37 e 39). O Prof. ALMEIDA COSTA escreveu que “às hipóteses que possam verificar-se de privilégios imobiliários gerais, criados posteriormente, aplica-se o regime há pouco indicado dos correspondentes privilégios mobiliários (art.º 749.º)” — cfr. Direito das Obrigações, 5.ª ed., pág. 825. Também o Prof. ANTUNES VARELA chama de geral ao privilégio indicado no art.º 11.º (cfr. Das Obrigações em Geral, vol. II, 4.ª ed., pág. 556).

Toda a interpretação deve buscar o pensamento legislativo (art.º 9.º do Código Civil), a ratio da lei. Para procurar o pensamento legislativo não podemos nem devemos seguir a jurisprudência dos conceitos, mas antes a jurisprudência dos interesses em jogo, ou mesmo a jurisprudência dos valores em causa. Ora, o interesse que está em causa, ou o valor a defender, é a concessão de um privilégio creditório à segurança social, isto é, de uma faculdade que, em atenção à causa do crédito, se concede a certos credores de serem pagos com preferência a outros (art.º 733.º do código Civil). O art.º 11.º não concede um privilégio creditório à segurança social para que esta, na prática, não fique com privilégio algum. A Lei não pode dar com uma mão o que tira com a outra.

O problema da classificação do privilégio concedido pelo art.º 11.º, se geral (por abranger todos os imóveis), se especial (por ser imobiliário — art.º 735.º, n.º 3, do CC) é um problema de conceitos, para os quais os juristas têm uma certa propensão. O art.º 11.º não nos dá a qualificação jurídica de privilégio que concede à segurança social, não o classificando de geral ou de especial. O que de relevante nos diz o art.º 11.º é que esse privilégio imobiliário se gradua LOGO APÓS OS CRÉDITOS REFERIDOS NO ARTIO 748.º DO CÓDIGO CIVIL. Não se trata meramente de um problema de graduação após a admis-

são do crédito. Trata-se de pensamento profundo do legislador, o qual quis equiparar os créditos da segurança social aos créditos indicados no art.º 748.º do Código Civil, graduando-se logo a seguir (alguma graduação tem de haver entre eles).

Ora, os créditos que o art.º 11.º toma como referência, para a equiparação, são os seguintes créditos sem privilégios imobiliários:

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. O art.º 11.º manda que logo a seguir a estes serão graduados os créditos pelas contribuições para a segurança social.

Não se pode dissociar a admissão do crédito da graduação do mesmo. Não se pode não admitir o crédito (para não prejudicar terceiros) para, depois, não o admitir à graduação. O legislador quis dar alguma preferência aos créditos da segurança social. E, para o efeito, equiparou esses créditos com os indicados no art.º 748.º do Código Civil.

Ora, porque razão o legislador deu preferência aos créditos indicados no art.º 748.º do Código Civil? Porque razão o art.º 751.º do CC diz que os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito da retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores?

Os Profs. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA indicam a razão de ser da preferência concedida: a incidência dos créditos em causa é pequena e, embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças (cfr. Código Civil Anotado, vol. 1, 4.ª ed., pág. 771). E acrescentam os civilistas que a prioridade concedida ao Estado e às autarquias tem a sua justificação, pelo fim de interesse público a que a contribuição se destina e pelo facto de esta ser uma retribuição de serviços que o Estado ou as autarquias prestam, não só ao contribuinte, mas à colectividade em geral.

Acontece que nenhuma destas razões se verifica no caso das contribuições para a segurança social. Como muito bem disse a recorrente, a mesma tratou de saber antes de adquirir as suas fracções que encargos incidiam sobre essas fracções e soube que as dívidas em causa não constavam do registo predial, não se encontrando registado qualquer privilégio creditório. Por outro lado, devido ao sigilo fiscal, também não poderia obter qualquer informação junto das repartições de finanças no sentido de saber se o devedor originário teria dívidas para com a Segurança Social. Assim, a dispensa do registo, e consequente falta de publicidade, tem os mais graves inconvenientes, violando o princípio da boa fé de terceiros.

E, de facto, assim é. O art.º 27.º-D do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho, prevê e pune o crime de violação de sigilo sobre a situação contributiva das entidades empregadoras. Deste modo, quem compra imóveis às entidades empregadoras não tem possibilidade de saber, antes da compra, se existem dívidas à segurança social por parte do vendedor. Por outro lado, o privilégio referido no art.º 11.º não está sujeito a registo. Finalmente, quando o comprador adquiriu ainda não havia qualquer penhora registada. Logo, o comprador não sabia nem tinha possibilidade de saber que quem vendia tinha uma dívida à segurança social

que gozava de um privilégio creditório sobre o bem objecto do contrato de compra e venda. Daí que estivesse de boa fé e que confiasse que o prédio fosse livre e alodial.

Por outro lado, as contribuições para a segurança social nem têm um fim de interesse público como de impostos indicados no art.º 748.º do Código Civil, nem são uma contrapartida de um serviço prestado pelo Estado à colectividade em geral.

Deste modo podemos concluir que o legislador do art.º 11.º não podia nem devia equiparar as contribuições para a segurança social aos impostos referidos no art.º 748.º do Código Civil, sob pena de poder causar, como de facto causou no caso sub judicio, uma grave violação do princípio de confiança legítima, insito no princípio do Estado de Direito, consagrado no art.º 2.º da Constituição da República Portuguesa.

Dir-se-á que o privilégio ainda tem interesse para aqueles casos em que os bens se mantêm no património da entidade patronal e ainda não foram transmitidos a terceiros. Sucede que esse não é o caso dos autos, pois houve transmissão registada para o oponente.

A solução consagrada no art.º 11.º é desproporcionada, pois pode lesar gravemente terceiros de boa fé e restando à Segurança Social a garantia prevista no art.º 12.º (hipoteca legal). Daí que o art.º 11.º viole o princípio de proporcionalidade previsto no art.º 18.º, n.º 2, da Constituição da República.

Finalmente, a disciplina contida no Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, foi aprovada em Conselho de Ministros em 1.4.80, foi promulgada pelo Presidente da República em 5.5.80, mas não foi referendada pelo Primeiro-Ministro. Ora, um decreto-lei carecia então, como ainda hoje carece, de referendo ministerial, determinando a falta de referenda a sua inexistência jurídica (art.º 143.º da CRP, na redacção então vigente, e art.º 140.º da actual redacção).

Ora, de acordo com o disposto no art.º 204.º da CRP, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados. Trata-se mesmo de uma questão de conhecimento officioso, como se decidiu no acórdão de 16.4.98, deste STA, in AD 443/1376.

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em recusar a aplicação do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, por violações dos art.os 2.º, 18.º, n.º 2 e 140.º, n.º 2, da CRP, em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida, ainda que por outros fundamentos.

Sem custas.

Lisboa 16 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* — (Relator)  
*Alfredo Madureira* — *Ermâni Figueiredo* — M.º P.º *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### 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., para daquele conhecer e pela competência, para o efeito, do T.C. Administrativo.*

Recurso n.º 23.276. Recorrente: Maria Antonieta Seruca Ramos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Maria Antonieta Seruca Ramos, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida, 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 recorrente invoca que não exerceu, de facto, as funções de gerente da empresa e, como tal, não é responsável pela dívida tributária (conclusão F).

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que tal afirmação logra enquadramento no domínio factual o que determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. pois que logra prioridade (v. artº 3º da L.P.T.A.).

Na verdade, a conclusão atrás referida logra enquadramento no domínio dos factos, visto que se trata de captar ocorrências da vida real, em nada se prendendo com a interpretação e aplicação da lei.

Com efeito, por outro lado, a questão de saber se a recorrente exerceu ou não, de facto, funções de gerente da primitiva executada, não foi decidida na peça recorrida, sendo, quanto a ela, inteiramente omisso o probatório da mesma.

Quer isto dizer que existe controvérsia factual a dirimir.

Acontece, porém, que, nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, este S.T.A. apenas conhece de matéria de direito (v. artº 21º nº 4, 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F. e 167º do C.P.T.).

Versando o recurso matéria de facto e de direito é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, nos termos do artº 41º nº 1 al. a) e 167º do C.P. Tributário.

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 pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Matéria de facto e incompetência do STA. Recursos interpostos para o STA versando um deles matéria de facto.*

### 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.*

*Interpostos dois recursos para o STA de uma mesma decisão proferida em primeira instância e versando um deles matéria de facto o TCA passa a ser competente para conhecer ambos os recursos.*

Recurso n.º 23.405; Recorrente: Fazenda Pública e Daniel L. Mendonça Conceição; Recorrido: Os mesmos; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPI junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro, recorre da sentença que, em processo de oposição, julgou parcialmente procedente a oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Em face do que ficou exposto, a oposição tinha que improceder na totalidade, quer face às dívidas anteriores quer às posteriores a 01.07.91.

b) Ficou provada a gerência quer de direito, quer de facto.

c) E assim, o exercício efectivo do cargo.

d) Tal facto é bastante para mandar reverter a execução contra o gerente e para o responsabilizar subsidiariamente pelo pagamento dos créditos fiscais verificada que foi a insuficiência do património da sociedade para satisfação dos seus créditos.

e) Nenhuma outra prova é exigível à Fazenda Nacional.

Da mesma sentença recorreu o oponente Daniel Lavadinho Conceição Mendes que em alegações formulou o seguinte quadro conclusivo:

a) Com a entrada em vigor do DL. n.º 68/87, mesmo relativamente a dívidas reportadas a factos anteriores à data da sua entrada em vigor, deixa de valer a “culpa funcional” inerente ao exercício do cargo, que é substituída pela “culpa efectiva”.

b) O regime do citado DL faz impender sobre a Fazenda Nacional o ónus de alegação e de prova da “culpa efectiva” do gerente ou administrador nos casos de insuficiência do património da sociedade para pagamento de créditos fiscais.

c) Não é ao recorrente pese embora apareça como gerente nominal que cabe o ónus da prova de que exerceu a gerência de facto e de que a não exerceu com culpa, no âmbito da constituição das dívidas fiscais ao abrigo do art.º 16.º do CPCl.

d) É ao credor, neste caso, a Fazenda Pública, 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 *bónus pater familias*.

e) E porque a gerência de facto 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.

f) Dos autos constam elementos de prova que, por si só demonstram não ter o recorrente exercido a gerência de facto no período a que respeita.

g) O não exercício de facto da gerência afasta qualquer juízo de censura e não se pode presumir a culpa.

h) O art. 13º do Código de Processo Tributário contraria princípios de natureza constitucional, mormente os art. 2º, 206 e 103º da C.R.P.

i) A dita sentença recorrida faz ilegal e incorrecta interpretação das seguintes normas que se mostram violadas: artº 16 do CPCI e artº 13º do CPT.

j) O artº 16º do CPCI deve ser sempre interpretado no sentido do DL. n.º 68/87.

l) Independentemente das considerações constitucionais sobre o artº 13º do CPT, foi este mal interpretado porquanto se utilizou uma presunção judicial não autorizada pela norma para o aplicar ao caso *sub judice*.

m) Mesmo que assim não se entenda, o recorrente provou claramente não ter exercido em todo o tempo a gerência de facto e de não lhe ser atribuível um juízo de culpa, não sendo de lhe aplicar o estatuido no artº 13º do CPT.

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 6ª (f) questionar o recorrente Daniel Lavadinho matéria de facto pelo que será o TCA competente para apreciar os dois recursos pois que a matéria de facto não está estabelecida.

Notificados os recorrentes para se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disseram.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Correm termos na Repartição de Finanças de Olhão as execuções fiscais n.ºs 1104/89/1/6017618 e 1104/87/1160220/9 e apensos, pelas dívidas constantes de fls. 30, 31 e 90 a 96 destes autos e 30 e 31 do apenso, originariamente dirigidas contra a sociedade Socigel - Sociedade Comercial e Industrial de Gelo, Lda.

2 - Por despacho de 22/04/96 foram tais execuções revertidas contra o oponente e António Pinto Martins, na qualidade de sócios gerentes.

3 - Em 07/05/97, foi o oponente citado em tais execuções.

4 - A referida sociedade foi constituída por escritura pública de 04/12/75 e encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Olhão, sob a matrícula nº 00574/7607/14, com o capital social de 700.000\$00, e obriga-se com a assinatura de dois gerentes.

5 - Por escritura pública de 20/03/86, o oponente adquiriu em tal sociedade quatro quotas, uma no valor de 52.500\$00, outra no valor de 140.000\$00 e duas no valor de 35.000\$00 e aí foi nomeado gerente.

6 - Nessa mesma escritura, António Pinto Martins adquiriu igualmente duas quotas, uma no valor de 175.000\$00 e outra no valor de 87.500\$00, o qual também foi aí nomeado gerente.

7 - Tal sociedade era detentora da quota de 175.000\$00.

8 - Por virtude da escritura referida em 5 e 6, o oponente e o António Pinto Martins passaram a ser os únicos sócios de tal sociedade.

9 - O oponente exercia as funções de secretário-geral da Coopalgaria.

10 - Por várias vezes, o oponente insistiu quer directamente quer por interpostas pessoas, quer enviando-lhe cartas para que o outro sócio António Pinto Martins fornecesse os documentos necessários à elaboração da contabilidade, sendo ele relapso a entregá-los ao contabilista, de nome Jubilot.

11 - Tais atrasos na entrega desses documentos levaram a que este se tivesse recusado a fazer a escrita.

12 - Passou então o oponente a fazer a escrita da sociedade.

13 - O sócio António Pinto Martins era quem estava à frente da Socigel, procedendo a vendas, emitindo as facturas e recebendo os respectivos valores.

14 - O oponente e o outro sócio tinham frequentes desentendimentos entre si sobre a gerência da firma.

15 - Pela omissão da declaração referida no artº 45º do C. Cont. Industrial, relativa ao ano de 1986, foi a executada originária condenada no proc. transgressão nº 1061/88, deste Tribunal cuja sentença transitou em julgado em 10/2/89, a pagar o montante de 92.191\$00.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 6ª (f) questionar o recorrente Daniel Lavadinho matéria de facto pelo que será o TCA competente para apreciar os dois recursos pois que a matéria de facto não está estabelecida.

Notificados os recorrentes para se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disseram.

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 no a1. 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.

Sustenta o recorrente na dita conclusão 6ª (f) que dos autos constam elementos de prova que, por si só demonstram não ter o recorrente exercido a gerência de facto no período a que respeita.

Tal facto não se encontra assente no probatório fixado na sentença em recurso.

A apreciação desta questão implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo 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.

Acresce que sendo o TCA competente para apreciar o recurso interposto da sentença proferida em 1ª instância pelo oponente igualmente será competente para conhecer do recurso interposto pelo ERFP como se escreveu nos Ac. de 1-2-95, Rec. 17.956 e 17957, Ap. DR p. 324 e328.

Com efeito tornando-se necessária a fixação da matéria factual controvertida injustifica-se, por uma questão de economia processual, a intervenção do STA impondo-se a devolução da competência ao TCA para apreciar ambos os recursos.



Como se escreveu nos ditos acórdãos “interposto que seja recurso tendo por objecto discordância sobre a matéria de facto tida como provada pela decisão recorrida, logo fica firmada a competência do... (TCA), perdendo toda a utilidade o recurso interposto para o STA da mesma decisão... tudo se passa(ndo) como se ambos os recursos tivessem sido interpostos para o... (TCA) “.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar os presentes recursos sendo competente para dos mesmos conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente Daniel Lavadinho fixando-se em 25.000\$00 a taxa de justiça e em 150% a procuradoria.

Lisboa, 16 de Junho de 1999 — António Pimpão (Relator) — Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa — M.P. Madalena Robalo.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*I.R.S. — Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos. Constitucionalidade. Conformidade do C.I.R.S. Com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — No n.º 3 do art. 2.º do C.I. R. S. consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.
- 2 — Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.
- 3 — Na alínea h) deste n.º 3 prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.
- 4 — Por força do disposto no art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação

apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

- 5 — As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.
- 6 — Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.
- 7 — Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.
- 8 — No I.R.S. pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.
- 9 — A não previsão de pagamento do imposto referente a tais gratificações através de retenção na fonte não era imposta por esta lei de autorização e a hipotética divergência entre o C.I.R.S. e aquela, neste ponto, apenas poderia afectar a validade constitucional da norma que não prevê a retenção na fonte.
- 10 — Por outro lado, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do art. 106.º da C.R.P. (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do C.I.R.S.), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança.
- 11 — A fórmula utilizada na alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.
- 12 — As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas

*categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.*

- 13 — *A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.*
- 14 — *Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R. S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S., pois ela é constitucionalmente imposta.*

Recurso n.º 23.421; Recorrente: António Augusto Carvalho dos Santos; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - António Augusto Carvalho dos Santos, residente na Figueira da Foz, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1990, por discordar da decisão da Comissão Distrital de Revisão que lhe serviu de base.

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

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

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

*A - As gratificações recebidas pelo recorrente, ofertadas por terceiros frequentadores da sala de jogo, não assumem a forma de retribuição de serviço ou trabalho prestado pelo funcionário do casino ao cliente.*

*B - A gratificação é um negócio jurídico unilateral abstracto que decorre da espontânea vontade do gratificante e sem que, quanto a ela, nenhuma relação jurídica ocorra entre a entidade concessionária de jogo e esse mesmo gratificante.*

*C - O seu enquadramento no art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS é inadequado pois que lhe faltam todos os elementos essenciais para que se possam considerar remunerações de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou outro equiparado.*

*D - Pelo que, ao incluí-la no CIRS, o legislador ordinário extravasou os limites da Lei 106/88 de 17 de Setembro, criando um imposto não previsto naquela Lei de Autorizada Legislativa e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do art. 115 n.º 2 e 168 n.º 2 da Constituição da República.*

*E - Não está definida no CIRS com coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações uma vez que o próprio legislador ordinário as exclui do sistema de retenção na fonte, sistema este que constitui "pedra angular" da arrecadação do imposto pelo Estado.*

*F - Incorreu por isso o legislador ordinário em violação do art. 106 n.ºs 2 e 3 da Constituição porquanto deve ser a lei a criar e definir os elementos essenciais do imposto.*

*G - O art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS é uma verdadeira lei medida uma vez que o seu âmbito de aplicação se circunscreve unicamente aos profissionais de banca dos casinos.*

*H - Não corresponde à verdade que os demais profissionais que auferem gratificações também eles sejam alvo de tributação, e isto porque os profissionais de banca são os únicos que têm regulado de forma visível, e assim controlável administrativamente, um sistema de distribuição de gratificações.*

*I - Não pode o Estado basear a injusta distribuição da carga tributária na sua própria incapacidade para controlar todas as situações da vida económica e social ou na crença da espontaneidade de cumprimento do dever fiscal pelos incontroláveis.*

*J - Da aplicação do art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS resulta um tratamento desigual de pessoas que possuem capacidade tributária decorrente de realidades iguais pelo que, na sua aplicação, ele se demonstra discriminatório para um grupo objectivamente delimitado de contribuintes.*

*L - O art. 2 n.º 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no art. 13 da CRP e do princípio da equidade enquanto valor ético de cariz supra constitucional.*

*M - As gratificações são consideradas rendimento da categoria A para efeitos tributários mas completamente irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.*

*N - Assim o art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente do art. 2 e 260 da Constituição.*

*O - As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art. 2 n.º 3 alínea c) do CIRS uma vez que:*

*OA - esta norma pressupõe que os benefícios ou regalias que nela caíam são auferidos, ao contrário do que acontece no caso sub iudice, em razão de uma relação de autoridade ou dependência económica entre quem as recebe e quem as disponibiliza, e*

*OB - Se estivesse na "mens legislatoris" a inclusão das gratificações ofertadas por terceiros na norma de incidência que é a alínea c) do n.º 2 do art. 3 do CIRS certamente que o legislador não iria pecar pela redundância de acrescentar a alínea h) do mesmo artigo uma vez que tal seria pura e simplesmente desnecessário violando, inclusive, um princípio de economia dos actos legislativos.*

*P - Neste contexto verifica-se que o Meritíssimo juiz de Direito do Tribunal "a quo" ao declarar a improcedência da impugnação judicial consagrando a inexistência de qualquer reclamação graciosa e a legitimidade do art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS violou o art.º 68 do CIRS, os arts 115 n.º 2, 168 n.º 2, 106 n.ºs 2 e 3, 13, 2 e 260 todos da CRP, Lei 106188 de 17 de Setembro e, por errónea interpretação violou ainda o art. 2 n.º 3 alínea c) do CIRS.*

*O recorrente termina pedindo a revogação da decisão recorrida.*

*A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contraalegações em que formula as seguintes conclusões:*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, pelas razões referidas no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

1 - *O impugnante exerce as funções de empregado no casino da Figueira da Foz, sendo trabalhador por conta de outrem.*

2 - *Auferindo, em consequência, "rendimentos de trabalho dependente".*

3 - *Foi o rendimento colectável do impugnante, respeitante ao ano de 1990, alterado oficiosamente.*

4 - *Acrecentando-se ao rendimento colectável declarado as gratificações recebidas de terceiros, que não a entidade patronal, mas frequentadores do casino, como os autos evidenciam.*

5 - *O recorrente deduziu reclamação contra a fixação da matéria colectável, em sede de I.R.S., referente ao ano de 1990, a qual foi, a final, indeferida pela Comissão de Revisão da matéria colectável (cfr. documento de fls. 115 a 116 para o qual se remete.*

3 - A primeira questão suscitada pelo recorrente relativamente à tributação das gratificações por ele recebidas, é a de elas serem ofertadas por frequentadores das salas de jogo e não serem forma de retribuição de trabalho, pelo que não podem enquadrar-se na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., sob pena de inconstitucionalidade por violação do sentido da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo (conclusões A a D).

Nesta alínea h), consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indenizações pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do CIR.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto invocado pelo recorrente de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas os autos, pois, exerce funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como se concluiu no acórdão recorrido.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) citada.

4 - No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se o I.R.S. incida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram *«todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado»*.

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas. Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

5 - Por outro lado, a questão de o legislador ordinário, ao incluir esta alínea no CIR.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do CIR.S. pelo Governo foi objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97, publicado no Diário da República, II Série, de 10-10-97, páginas 12485-12496, sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste crestó, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim, tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

6 - Sustenta também o recorrente que não está definida no CIR.S. com coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações, pelo que há violação do art. 106.º, n.º 2, da C.R.P. que determina que seja a lei a criar e definir os elementos essenciais dos impostos (conclusões E e F).

Com tal afirmação, o recorrente reporta-se ao facto de relativamente às quantias enquadráveis na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S. não haver lugar a retenção a fonte (pontos 35 e 36 das alegações).

Porém, a retenção na fonte, como forma de pagamento do imposto, não ser imposta pela referida lei de autorização legislativa que se limita a prever a sua utilização nos casos em que ele *«proporcione maior comodidade ao contribuinte ou maior segurança ao fisco, nomeadamente quando o devedor dos rendimentos for uma pessoa colectiva»* (art. 33.º, n.º 1, da Lei n.º 106/88), não referindo o recorrente que ocorra qualquer destas situações.

Por outro lado, a haver divergência, neste ponto, entre o teor do CIR.S. e o determinado nesta Lei, ela existiria na não previsão da retenção na fonte como meio de pagamento do imposto relativo às gratificações, podendo estar afectada de inconstitucionalidade a norma que afasta a aplicação de tal forma de pagamento, mas não a norma que prevê que o imposto incida sobre aquelas.

Para além disso, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do art. 106.º da C.R.P. (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do C.I.R.S.), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança, que não vêm referidas naquele n.º 2, em que se visa fixar os elementos dos impostos sujeitos a reserva de lei formal, mas sim no n.º 3 do mesmo artigo. (1)

(1) Neste sentido, podem ver-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, de 3.ª edição, página 49.

Por isso, nesta matéria, o Governo não estava limitado pelo sentido da referida lei de autorização legislativa (2), pelo que está afastada a possibilidade de ocorrer inconstitucionalidade derivada da hipotética não observância do preceituado nesta lei.

7 - Refere ainda o recorrente que a alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S. é uma lei-medida cujo âmbito se circunscreve apenas aos profissionais de banca dos casinos, que os trata desigualmente em relação a outras pessoas que também auferem gratificações, embora sem regulamentação legal, pessoas essas cujas gratificações não são tributadas mas têm capacidade tributária decorrente de realidades iguais, pelo que resulta violado o princípio constitucional da igualdade (conclusões G a L).

A entender-se que o recorrente alude, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer discriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o recorrente exerce.

8 - Se se interpretar aquela afirmação do recorrente como consistindo numa afirmação de carácter factual, no sentido de, na prática, não ser efectuada tributação de rendimentos enquadráveis na referida alínea h), a mesma carece de suporte factual.

Com efeito, a questão de saber se, na prática, ocorre ou não tributação de contribuintes relativamente a rendimentos enquadráveis naquela alínea de que sejam titulares pessoas que não exercem actividade laboral em casinos constitui uma pura questão de facto, pois para a sua resolução não é necessário interpretar qualquer norma jurídica, mas apenas apurar ocorrências da vida real.

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 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, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido, devendo o Supremo limitar-se aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729.º, n.º 1, do mesmo Código).

(2) A submissão às correspondentes dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa, prevista no art. 115.º, n.º 2, da GRP. (na redacção de 1982) limitava-se às matérias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, pois não é admissível que esta pudesse por via de lei ordinária impor ao Governo limitações legislativas não constitucionalmente determinadas.

Sobre esta questão, embora a outro propósito, pode ver-se a obra citada, página 506.



No caso dos autos, embora o recorrente tivesse feito tal afirmação de que o âmbito de aplicação daquela alínea h) se circunscreve aos profissionais de banca dos casinos, as instâncias não consideraram como provado que ocorra, na prática, essa alegada tributação exclusiva dos profissionais de banca dos casinos.

Pelo que se disse, neste caso, este Supremo não pode censurar a actividade das instâncias na fixação da matéria de facto, pelo que tem de concluir-se pela ausência de suporte factual da sua posição.

9 - Poderá, porém, entender-se a posição do recorrente, no ponto referido, como reportando-se às dificuldades práticas que presumivelmente existirão para tributar efectivamente as gratificações auferidas por pessoas que exercem outras actividades profissionais, por não estar legalmente regulamentada a forma de as distribuir.

Esta questão foi apreciada no referido acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional, em termos que merecem a nossa concordância.

Como aí se referiu,

*O conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdovrável (...) no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade dos impostos o primeiro significando a adstrição de todos os cidadãos ao pagamento de impostos - o que caracteriza a sua universalidade - o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (...). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualmente vertical)».*

*Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.*

*A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.*

*Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrém, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.*

Por isso, ao contrário do que pretende o recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada.

10 - Alega ainda o recorrente que as gratificações são irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnizações por acidentes de trabalho, pelo que a sua tributação viola o

princípio da justiça do sistema decorrente dos arts. 2.º e 260.º da C.R.P. (conclusões M e N).<sup>(1)</sup>

Mesmo que fosse exacta esta afirmação, a inconstitucionalidade não estaria na consideração dos rendimentos provenientes de gratificações para efeitos fiscais. Com efeito, a injustiça legislativa que consubstanciaria uma hipotética diferença de relevância dada aos referidos rendimentos para os vários fins referidos, poderia ser corrigida por duas formas: ou retirando aos referidos rendimentos a relevância para efeitos fiscais ou atribuindo-lhes relevância para aqueles outros fins.

Ora, a percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição.

Consequentemente, a forma constitucionalmente admissível de correcção da hipotética injustiça que derivaria da irrelevância daqueles rendimentos para fins não fiscais, teria de consistir na alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Assim, a eventualidade de ocorrência da injustiça referida, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de IR S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C. I.R. S..

11 - Sustenta ainda o recorrente que as gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art. 2.º, n.º 3, alínea c), do CIR.S. (conclusões O, OA e OB).

A solução desta questão já se intui como corolário da solução dada à questão do enquadramento na alínea h) do mesmo número.

De qualquer forma, no acórdão recorrido não se conheceu de tal questão por se entender que na sentença não se havia feito referência a tal questão «como suporte da decisão tomada mas como mais um raciocínio argumentativo, para concluir que, não fora a redacção da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., sempre haveria lugar à tributação em causa à luz do da alínea c) do mesmo artigo».

O recorrente não ataca no seu recurso esta posição assumida pelo T.C.A. pelo que deve considerar-se assente que aquele Tribunal não deveria conhecer de tal questão (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).

Por outro lado, 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.

Consequentemente, não tendo a referida questão da impossibilidade de enquadramento das gratificações referidas nos autos entre as hipóteses de rendimentos indicadas na alínea c) do n.º 3 do art. 2.º do CIR.S., está o S.T.A. impedido de conhecer dela.

De qualquer forma, seria inútil o conhecimento de tal questão, em face da solução dada à questão do enquadramento das gratificações

(1) A indicação deste art. 260.º da C.R.P. é feita por lapso, já que, em qualquer das redacções da Constituição, os artigos com esse número têm tratado matérias referentes à organização das regiões administrativas, cujo conteúdo não tem relação perceptível com o caso dos autos.

Tratar-se-á, eventualmente, de uma referência ao art. 266.º, n.º 2 da C.R.P., em que se proclama o princípio da justiça como conformador da actuação das autoridades administrativas.

referidas na alínea h) do mesmo n.º 3 do art. 2.º, pois fica definida, por esta via, a sujeição daquelas gratificações a tributação em sede de I.R.S.

Termos em que se acorda em

- negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido com esta fundamentação e

- não tomar conhecimento da questão referida no ponto 11 deste acórdão. Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRC. Isenção. Pessoas Colectivas de Utilidade Pública dedicadas a actividades culturais e recreativas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos do art. 10º do CIRC o exercício das actividades culturais ou recreativas por pessoas colectivas de utilidade pública só determina a isenção de IRC se esse exercício for exclusivo e os resultados que dele resultarem não forem distribuídos pelos seus associados.*

Recurso n.º 23.510; Recorrente: Clube de Campismo de Lisboa; Recorrido: Fazenda Pública; Relator:

O Clube de Campismo de Lisboa deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação de IRC, relativa ao exercício de 1989, alegando inexistência de factos tributários, visto ser uma pessoa colectiva de utilidade pública cujas actividades são de natureza cultural e desportiva e de estas não terem qualquer intuito lucrativo. Assim, não podendo os rendimentos nelas obtidos ser consideradas rendimentos comerciais ou industriais, estão os mesmos isentos de tributação.

Tal impugnação foi julgada improcedente no Tribunal de 1.ª Instância, por se ter considerado que a impugnante, para além daquelas actividades, desenvolvia outras de carácter lucrativo, relacionadas com a instalação, administração e manutenção de parques de campismo, e que foram estas as tributadas visto não beneficiarem da pretendida isenção, decisão que o Acórdão recorrido confirmou.

Inconformada com o assim decidido a impugnante veio recorrer para este Tribunal, concluindo as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1.ª - O Clube de Campismo de Lisboa é uma associação desportiva com a natureza jurídica de pessoa colectiva de utilidade pública, e como tal reconhecida nos termos do DL 460/77, de 7/11, conforme publicação no DR, II série, de 30/12/78, que tem por finalidade "divulgar, promover e facilitar a prática de todas as modalidades de campismo através de acampamentos colectivos, passeios, provas de marcha e

de orientação, organizações para jovens e outras actividades semelhantes”.

2.<sup>a</sup> - Tal como se afirma na dita sentença recorrida “as actividades a que o impugnante se dedica e descritas nos seus Estatutos têm carácter cultural desportivo e recreativo.”

3.<sup>a</sup> - O Clube de Campismo de Lisboa reúne todos os requisitos exigidos no n.º 2 do art. 10º do CIRC, relativo às isenções das actividades culturais, recreativas e desportivas para poder beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do mesmo artigo.

4.<sup>a</sup> - Na liquidação do IRC, relativo ao exercício de 1989, a Recorrente seguiu as instruções inicialmente emanadas da Administração Fiscal.

5.<sup>a</sup> - Todavia já na pendência do recurso jurisdicional interposto para o Tribunal Central Administrativo a Administração Fiscal, tendo procedido a novas e aturadas investigações sobre a natureza das receitas em questão, designadamente, por ter sido confrontada com a dualidade de critérios que vinha seguindo em relação a realidades idênticas, alterou o entendimento que vinha seguindo em relação ao ora Recorrente, tendo-lhe comunicado formalmente a sua nova orientação, através do ofício de que se junta cópia.

Como se pode verificar pela leitura desse ofício do Ministério das Finanças “os rendimentos provenientes de taxas de serviços de utilização do CCL destinadas a suportar os custos a que se referem beneficiam de isenção, nos termos do art. 10º, n.º 1 do CIRC.”

6.<sup>a</sup> - Em face desta nova orientação do Ministério das Finanças comunicada ao CCL pelo Sr. Director de Serviços do IRC, justifica-se que, ouvida a Administração Fiscal seja declarada a extinção da insustentabilidade por inutilidade da lide, o que desde já se requer.

7.<sup>a</sup> - O douto Acórdão recorrido fez errada qualificação das actividades estatutariamente definidas e não atendeu aos factos tributários, violando o disposto no art. 10º do CIRC, pelo que deve ser revogado.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a questão nele posta - a de saber se as taxas dos serviços de instalações beneficiavam de isenção nos termos do art. 10º, n.º 1 do CIRC - não tinha sido tratada no Acórdão recorrido.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Em 31/5/90 o Recorrente apresentou a declaração mod. 22 do IRC, referente ao exercício de 1989, na qual enquadrou o seu regime de tributação em geral e isenção definitiva e indicou o prejuízo fiscal no montante de 9.223.375\$00.

b) Em 20/7/92 a Administração Fiscal, através do Departamento dos Serviços de Fiscalização Tributária de Lisboa, solicitou ao Recorrente a reformulação do apuramento da matéria colectável de acordo com o constante de fls. 28, cujo teor se dá como reproduzido.

c) O Recorrente respondeu nos termos constantes de fls. 29 a 33, cujo teor se dá como reproduzido.

d) Procedeu, então, a Administração Fiscal às correcções constantes de fls. 44 a 48 dos autos, que se dão como reproduzidas.

e) Que determinaram a liquidação n.º 8310010989, de 4/10/93, de IRC do ano de 1989, no montante total de 8.080.735\$00.

f) De acordo com a al. a) do art. 2.º dos seus Estatutos o Recorrente tem como um dos seus fins “divulgar, promover e facilitar a prática de todas as modalidades de campismo através de acampamentos colectivos, passeios, provas de marcha e de orientação, organizações para jovens e outras actividades”.

g) E, de acordo com o art. 2.º, al. b) dos seus Estatutos, o Recorrente tem ainda como finalidade instalar, administrar e manter Parques de Campismo, Parques de Férias, Casas - Abrigo e demais instalações de apoio necessárias às actividades praticadas pelo Clube”.

### III

1. O relato que antecede dá-nos a conhecer que a impugnação judicial deduzida pelo Recorrente, tendo em vista anulação da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1989, não obteve acolhimento nas instâncias, por se ter considerado que, muito embora a Recorrente fosse uma pessoa colectiva de direito público e promovesse actividades no domínio cultural e desportivo e que estas estavam isentas, também era verdade que, paralelamente, desenvolvia actividades com fins lucrativos e que foram os rendimentos gerados por estas que deram origem à sindicada liquidação.

É, pois, por discordar deste julgamento que a Recorrente se nos dirige pedindo a sua revogação e a prolação de nova decisão que, sufragando as suas teses, anule aquele acto tributário.

A questão que coloca a este Tribunal é, assim, a de saber se o Recorrente, por força do que se dispõe no art. 10º do CIRC, estava isento do imposto em causa e se, por isso, a liquidação impugnada é ilegal.

Vejamos, pois.

1. I. Nos termos do art. 10º do CIRC, na redacção à data dos factos, estavam isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais recreativas e desportivas, desde que fossem obtidos por associações legalmente constituídas para esse exercício e se verificassem, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Não distribuíssem, em caso algum, resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tivessem interesse directo, ou indirecto, nos resultados das actividades prosseguidas.

b) O exercício de cargos nos seus órgãos sociais fosse gratuito.

c) Dispusessem de contabilidade ou escrituração que abrangesse todas as suas actividades e as pusessem à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido nas alíneas anteriores. - vd. seus n.ºs 1 e 2. Não se consideravam, todavia, rendimentos directamente derivados dessas actividades, para efeitos da referida isenção, os provenientes de qualquer actividade comercial, comercial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com elas. - vd. seu n.º 3.

Da leitura desta disposição resulta claramente que o exercício das referidas actividades culturais, recreativas e desportivas só determinaria a isenção de tributação em sede de IRC para as pessoas colectivas que as promovessem se esse exercício fosse exclusivo e se os ganhos dele decorrentes não fossem distribuídos pelos seus associados.

Resultando ainda, de modo não menos claro, que, se para além daquelas, desenvolvessem qualquer outra actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, no exercício destas, obtivessem lucros estes estariam sujeitos a aquela tributação.

Ou seja, as pessoas colectivas que se dedicassem à promoção de actividades desportivas ou culturais só estariam isentas de tributação em sede de IRC se não desenvolvessem outras actividades de natureza comercial ou industrial e não distribuíssem lucros.

E se assim é cumprida ao Recorrente provar que todas as suas actividades eram de natureza cultural ou desportiva e sem qualquer intuito lucrativo, visto a liquidação impugnada ter resultado do pressuposto de que ele também desenvolvia actividades donde resultavam rendimentos tributáveis e de terem sido estes que estiverem na sua origem.

Ora, tal prova não foi feita.

Na verdade, o que o Acórdão recorrido afirmou, secundando, aliás, o que já havia sido dito no Tribunal de 1.ª Instância, foi que o Recorrente “faz intermediação entre a oferta e a procura, obtendo lucros, o que se traduz, económica e fiscalmente, no exercício de actividade comercial”.

Sendo assim, e como também se disse naquele Acórdão, é indubitável que os ganhos resultantes dessas actividades estavam sujeitos a tributação e que, por isso, bem andou a Administração Fiscal quando procedeu à liquidação que o Recorrente quer aqui ver anulada.

Por outro lado, também se afirmou nas instâncias, só os ganhos destas actividades foram tributados.

E se assim foi, como bem se decidiu no Acórdão recorrido, nenhuma censura merece a liquidação impugnada.

2. O Recorrente refere ainda que, já na pendência do recurso no Tribunal Central Administrativo, a Administração Fiscal veio a reconsiderar a sua posição e a concluir que eram correctas as pretensões que vem formulando no sentido de ser isento de tributação em IRC, para o que juntou dois documentos (vd. conclusões 5.ª e 6.ª e docs. de fls. 178 e 179 e 182 a 189).

Todavia, os documentos que juntou aos autos, ao contrário do que erradamente afirma o Recorrente, não concluem pela sua isenção de tributação.

No primeiro deles a Administração Fiscal limita-se a referir quais as circunstâncias é que o Recorrente podia beneficiar de isenção em termos que se não distinguem do que atrás se enunciou.

No outro não se faz uma apreciação genérica das actividades do Recorrente, nem se conclui que estas estejam no seu todo isentas de tributação, nem assim podia ser pois, que o mesmo foi elaborado no âmbito de um recurso hierárquico do acto de liquidação relativo ao exercício de 1993.

São, pois, totalmente inócuos para a decisão do sindicado acto de liquidação.

Sendo assim, como é, nenhuma censura merece o duto Acórdão recorrido.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* — *M.ª P.ª Pimenta Do Valle*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRC. Autoliquidação. Prazo de Impugnação após reclamação graciosa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo havido reclamação graciosa de autoliquidação de IRC que foi indeferida, é de 30 dias a contar da data da notificação do indeferimento o prazo para deduzir impugnação, nos termos do artigo 151 do CPT, por tal prazo ser específico dos casos de autoliquidação, não sendo por isso prejudicado pelo prazo fixado no n.º 2 do artigo 123 do mesmo CPT.*

Recurso n.º 23.546; Recorrente: Fiat Portuguesa, S. A.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meifa.

“Fiat Auto Portuguesa, S. A.” deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa impugnação judicial da decisão de indeferimento pela Divisão de Justiça Tributária da D.G.C.I. da reclamação da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 1992.

Por despacho liminar indeferiu o M.º Juiz daquele Tribunal a impugnação, por extemporânea, atento o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPT, por a impugnante ter sido notificada do indeferimento da reclamação em 10.10.95 e a impugnação ter sido deduzida em 9.11.95.

Não se conformando com tal decisão interpôs a impugnante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

4.1. A recorrente reclamou graciosamente da autoliquidação que fizera do IRC relativo ao exercício de 1992, para o Director Distrital de Finanças de Lisboa, nos termos do n.º 1 do art.º 151.º do C.P.T.

4.2. A reclamação referida na conclusão 4.1 foi indeferida, tendo aquele indeferimento sido notificado à recorrente em 10.10.95.

4.3. Inconformada com aquele indeferimento a recorrente impugnou a autoliquidação de que previamente havia reclamado, tendo deduzido essa impugnação em 9.11.95.

4.4. Nos termos do n.º 2 do art.º 151.º do C.P.T. a impugnação da autoliquidação deverá ser apresentada nos 30 dias seguintes ao da notificação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada nos termos do n.º 1 do mesmo dispositivo legal.

4.5. Consequentemente, a recorte apresentou atempadamente a sua impugnação.

4.6. Deste modo, deve a decisão recorrida ser revogada por violar o estatuído no n.º 2 do art.º 151.º do C.P.T.

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi de parecer de que o recurso merecia provimento por o prazo de impugnação aplicável ser de 30 dias previsto no art.º 151.º n.º 2 do CPT, contados a partir da notificação do indeferimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão que no presente recurso se coloca é a de saber se o prazo para impugnar após o indeferimento da reclamação é o do artigo 123 n.º 2 do CPT - oito dias após indeferimento de reclamação graciosa - ou o do artigo 151 n.º 2 também do CPT - trinta dias após a notificação do indeferimento da reclamação.

No caso vertente estamos em presença de um caso de autoliquidação de IRC de que foi apresentada reclamação graciosa com vista a considerar como custo fiscalmente dedutível o valor da derrama. Ora para os casos de autoliquidação prevê expressamente o C.P.T. o prazo de impugnação pelo que não haverá que recorrer ao artigo 123, de carácter genérico, sendo certo que este, no seu n.º 3, prevê expressamente que o que nele se dispõe não prejudica outros prazos especiais

fixados neste Código ou noutras leis tributárias. Assim sendo e respeitando o artigo 151 à impugnação em caso de autoliquidação, forçoso é concluir ser de 30 dias o prazo para impugnar contado da notificação do indeferimento da reclamação.

Referindo expressamente o despacho recorrido que o indeferimento da reclamação graciosa foi notificado à reclamante em 10.10.95 e que a impugnação foi deduzida em 9.11.95, mostra-se inequívoco que a impugnação foi deduzida dentro do prazo de 30 dias previsto na norma legal aplicável. Por isso não pode manter-se o indeferimento liminar da petição com fundamento em extemporaneidade, devendo esta ser recebida e seguidos os ulteriores termos processuais aplicáveis.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso de revista. Elaboração do Acórdão - Artº 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil.- Fundamentação. Remissão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Discutindo o recorrente as mesmas questões - e nos mesmos termos, pois que com alegações e conclusões de idêntico teor - já colocadas ao TCA e por este apreciadas, pode o STA limitar-se, na elaboração do respectivo aresto, a remeter para a fundamentação do acórdão recorrido. artº 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil.*

Recurso n.º 23.615; Recorrente: José António Pires Ligeiro; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

José António Pires Ligeiro vem interpor recurso jurisdicional do acórdão do TCA de 20-10-98, que negou provimento ao que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 1990.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - As gratificações recebidas pelo recorrente, ofertadas por terceiros frequentadores da sala de jogo, não assumem a forma de retribuição de serviço ou trabalho prestado pelo funcionário do casino ao cliente.



B - A gratificação é um negócio jurídico unilateral abstracto que decorre da espontânea vontade do gratificante e sem que, quanto a ela, nenhuma relação jurídica ocorra entre a entidade concessionária de jogo e esse mesmo gratificante.

C - O seu enquadramento no artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS é inadequado pois que lhe faltam todos os elementos essenciais para que se possam considerar remunerações de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou outro equiparado.

D - Pelo que, ao incluí-la no CIRS, o legislador ordinário extravasou os limites da Lei 106/88 de 17 de Setembro, criando um imposto não previsto naquela Lei de Autorização Legislativa e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do artº 115 nº 2 e 168 nº 2 do Constituição da República.

E - Não está definida no CIRS com coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações uma vez que o próprio legislador ordinário as exclui do sistema de retenção na fonte, sistema este que constitui pedra angular” da arrecadação do imposto pelo Estado.

F - Incorreu por isso o legislador ordinário em violação do art. 106 n.ºs 2 e 3 da Constituição porquanto deve ser a lei a criar e definir os elementos essenciais do imposto.

G - O artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS é uma verdadeira lei medida uma vez que o seu âmbito de aplicação se circunscreve unicamente aos profissionais de banca dos casinos.

H - Não corresponde à verdade que os demais profissionais que auferem gratificações também eles sejam alvo de tributação, e isto porque os profissionais de banca são os únicos que têm regulado de forma visível, e assim controlável administrativamente, um sistema de distribuição de gratificações.

I - Não pode o Estado basear a injusta distribuição da carga tributária na sua própria incapacidade para controlar todas as situações da vida económica e social ou na crença da espontaneidade de cumprimento do dever fiscal pelos incontroláveis.

J - Da aplicação do art. 2 nº 3 alínea h) do CIRS resulta um tratamento desigual de pessoas que possuem capacidade tributária decorrente de realidades iguais pelo que, na sua aplicação, ele se demonstra discriminatório para um grupo objectivamente delimitado de contribuintes.

L - O artº 2 nº 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no artº 13 da CRP e do princípio da equidade enquanto valor ético de cariz supra constitucional.

M - As gratificações são consideradas rendimento da categoria A para efeitos tributários mas completamente irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.

N - Assim o artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente do artº 2 e 260 da Constituição.

O - As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do artº 2 nº 3 alínea c) do CIRS uma vez que:

AO - Esta norma pressupõe que os benefícios ou regalias que nela caíam são auferidos, ao contrário do que acontece no caso *sub judice*, em razão de uma relação de autoridade ou dependência económica entre quem as recebe e quem as disponibiliza; e

OB - Se estivesse na "mens legislatoris" a inclusão das gratificações ofertadas por "terceiros na norma de incidência que é a alínea c) do nº 2 do artº 3 do CIRS certamente que o legislador não iria pecar pela redundância de acrescentar a alínea h) do mesmo artigo uma vez que tal seria pura e simplesmente desnecessário violando, inclusive, um princípio de economia dos actos legislativos.

P - Neste contexto verifica-se que o Meritíssimo Juiz de Direito do Tribunal "a quo" ao declarar a improcedência do recurso consagrando a legitimidade do artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS violou o artº 68 do CIRS, os artºs 115 nº 2, 168 nº 2, 106 nºs 2 e 3 e 260 todos da CRP, Lei 106/88 de 17 de Setembro e, por errónea interpretação violou ainda o art. 2 nº 3 alínea c) do CIRS.

Termos em que,...., deve o presente recurso merecer provimento revogando-se a sentença recorrida e anulando-se o acto tributário de liquidação de IRS imposta ao recorrente..."

O Exºmagistrado do MP emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância - artº 713 nº 6 e 726 do Código do Processo Civil.

Vejam, pois:

O recorrente reiterou, *apertis verbis*, para este STA, as conclusões das alegações do recurso que havia interposto para o TCA.

Chegando, até a pedir de novo a revogação da sentença, no mesmos termos que havia operado para aquele último tribunal.

Não é, todavia, o caso de não se conhecer do recurso pois que, discutindo o recorrente as mesmas questões, - e nos mesmos termos - já colocadas ao TCA, há que dar por verificada a "antítese discursiva" com o decidido no tribunal *a quo*, que permite a apreciação do recurso.

Mas, assim sendo, há que remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, "para os fundamentos da decisão impugnada" - artºs 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil.

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

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

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Legitimidade activa em recurso contencioso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A legitimidade activa em recurso contencioso pressupõe a existência de um interesse directo, pessoal e legítimo em impugnar.*

*Não se verifica a existência de tal interesse directo se o benefício decorrente da anulação do acto não tiver uma*

*"repercussão imediata no interessado" mas apenas mediata, eventual ou meramente possível"*

Recurso n.º 23.630; Recorrente: SIC — Sociedade Independente de Comunicação, S.A.; Recorrido: Secretários de Estado das Finanças e da Segurança Social e Subsecretário de Estado Adjunto do Ministro Adjunto; Relator: Exm.º Cons.º António José Pimpão.

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

1. SIC — SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A. (SIC, S.A.), vem contenciosamente recorrer do acto constante do Despacho Conjunto, de 615193, dos Secretários de Estado das Finanças e da Segurança Social e do Subsecretário de Estado Adjunto do Ministro Adjunto, através do qual foram fixadas as condições de amortização da dívida da RTP — Radiotevisão Portuguesa, S.A.. (RTP, S.A.) às Instituições de Segurança Social.

Sustenta, em síntese, que:

Actuaram o Secretário de Estado das Finanças no exercício das competências que lhe foram delegadas pelo Ministro das Finanças, o Secretário de Estado da Segurança Social no exercício das competências que lhe foram delegadas pelo Ministro do Emprego e da Segurança Social e o Subsecretário de Estado Adjunto do Ministro Adjunto no exercício das competências que lhe foram subdelegadas pelo Ministro Adjunto da Presidência do Conselho de Ministros.

Em resposta a requerimento apresentado pela recorrente (doc. 2) o Chefe de Gabinete do Secretário de Estado da Segurança Social remeteu à recorrente, através do ofício n.º OQG391, de 1811194, uma certidão do dito despacho (doc. 1) pelo qual foram fixadas as seguintes condições de amortização da dívida da RTP - Radiotevisão Portuguesa, S.A. às Instituições de Segurança Social:

«1. Autorizar a amortização da dívida da RTP, S.A. às Instituições da Segurança Social em 120 prestações mensais e iguais com início no mês seguinte à data da presente autorização.

2. Autorizar a inexigibilidade das multas e juros vencidos a vincendos.

3. Que a presente autorização fique sujeita à condição resolutiva pelo prazo referido em 1. e do pagamento integral das contribuições mensais com início no mês seguinte à data da presente deliberação.».

Pelo mesmo documento ficou a saber que «... a Comissão das Comunidades Europeias não foi notificada».

Nos termos do art.º 268.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP), «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.»

No caso concreto, para configurar a legitimidade da recorrente, haverá que ter presente o regime em vigor quanto às condições de acesso e de exercício da actividade de televisão e que caracterizar as relações de concorrência existentes entre a sociedade concessionária do serviço público de televisão (a RTP, S.A.) e os operadores privados, em particular a recorrente, SIC, S.A.

Nos termos da Constituição (cf. art.º 38.º) e da lei (cf. art.º 3.º da Lei n.º 58190, de 7 de Setembro), a actividade de televisão pode ser exercida tanto por operadores públicos como por operadores privados, estando o licenciamento destes dependente de concurso público.

A SIC, S.A. é titular de uma licença que tem por objecto o exercício da actividade de televisão, licença que é referente à exploração do 3º canal.

Esta licença foi-lhe atribuída pela Resolução do Conselho de Ministros nº 6192 (2ª série), publicada no *Diário da República*, IIª Série, nº 45, de 22/2/92, na sequência de um concurso público para o licenciamento dos 3º e 4º canais de televisão, que foi aberto nos termos do regulamento aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº 49/90, publicada no *Diário da República*, I Série, nº 300, de 31/12/90. A recorrente e, juntamente com a RTP, S.A. e com a TVI - Televisão Independente, S.A. (operador privado que também foi licenciado no âmbito do concurso acima referido) um dos três operadores de televisão existentes em Portugal.

Com excepção das obrigações específicas de serviço público de que a RTP, S.A. está incumbida - pelas quais é integralmente compensada em termos financeiros (cf. artº 5º da Lei nº 21/92, de 14 de Agosto, nº 2.5 da Resolução do Conselho da Ministros nº 18/92, DR nº 134, 1ª Série - B, de 11/6/92 (que atribui à RTP, S.A. para o exercício de 1992, 6,2 milhões de contos) e nº 2.5 da Resolução do Conselho de Ministros nº 21193, DR nº 73, I Série - B, de 27/3/93 (que atribui à RTP, S.A. para o exercício de 1993, 7,1 milhões de contos) - os referidos operadores desenvolvem a respectiva actividade em regime concorrencial, em particular no mercado da venda de tempo de emissão para fins publicitários - mercado que, sublinha-se, constitui a fonte primacial de receitas de que depende a actividade dos operadores privados.

No âmbito da actividade que exercem estão os três operadores sujeitos, nas mesmas condições, ao regime legal de contribuições para a Segurança Social pelo que a atribuição, nesse domínio, da um estatuto privilegiado à RTP, S.A., tem graves consequências sobre as relações de concorrência entre a mesma e a recorrente, na medida em que lhe permite libertar meios para financiamento da sua actividade em condições proibidas por lei, não acessíveis - à SIC, S.A.

A libertação de tais verbas confere à RTP, S.A. - em manifesto prejuízo da recorrente - a faculdade de canalizar recursos financeiros para a produção e a aquisição de programas susceptíveis de captar maiores audiências.

A atracção de investimento publicitário (fonte de financiamento de que está dependente a existência mesmo dos operadores privados), por parte de uma estação de televisão, está directamente relacionada com a sua penetração no público, isto é, com o nível de audiência que atinge.

Quanto maior for o nível de audiência (isto é, quanto maior for o número de telespectadoras que vê as emissões de uma estação de televisão) maior é o interesse dos anunciantes em colocar publicidade na estação em causa; e quanto maior for a procura de tempo de emissão para fins publicitários, mais elevada é a remuneração dos «spots» publicitários para o operador de televisão.

Dado que o concessionário do serviço público da televisão desenvolve a sua actividade no mercado em concorrência com os operadores privados, a afectação gratuita de fundos públicos a esse concessionário (resultante do perdão de encargos legalmente devidos) - sem conexão com o cumprimento das obrigações de serviço público e em violação do Direito Nacional e do Direito Comunitário - afecta de forma imediata as condições de exploração da mesma actividade económica pela recorrente, que teve de suportar os custos financeiros que foram perdoados à recorrida particular.

Tem pois a recorrente o interesse legítimo - porque daí resulta para si um benefício e porque tal interesse está tutelado pela lei - em que não sejam atribuídas à RTP, S.A., vantagens financeiras ilícitas, como as que resultam do acto impugnado, que enfraquecem a sua posição concorrencial face à recorrida particular.

Este interesse dispõe de tutela constitucional, na medida em que, nos termos do art. 81º, alínea f), da CRP, constitui incumbência prioritária do Estado, no âmbito económico e social, «assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas».

O interesse directo, pessoal e legítimo, acima caracterizado, confere assim à recorrente, no plano processual, legitimidade activa para desencadear os meios contenciosos conducentes à anulação do acto impugnado, através do qual são atribuídas à RTP, S.A. - em violação do referido preceito constitucional e do disposto no regime legal aplicável à regularização de dívidas à Segurança Social - condições financeiras privilegiadas para regularização das referidas dívidas.

O acto em causa afecta os interesses legítimos da recorrente, na medida em que a coloca perante o seu principal concorrente - a recorrida particular - numa posição de desvantagem no que se refere às condições de pagamento das contribuições devidas à Segurança Social, desvantagem essa que se repercute nas condições de financiamento da actividade desenvolvida.

É pois a recorrente titular de um interesse qualificado na anulação de tal acto, com fundamento na violação do regime legal em vigor, na medida em que o mesmo distorce as relações de concorrência no mercado em causa, prejudicando a recorrente, de forma directa e imediata, no desenvolvimento da sua actividade.

1.2. Respondeu o Sr. Secretário de Estado da Segurança Social defendendo, em síntese, o seguinte:

A Recorrente não é parte legítima ao pôr em causa o acto recorrido pois que, como dispõe o art. 46 do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo (Dec-Lei nº 41.234, de 20.08.1957), o recurso de anulação só pode ser interposto pelos que tiverem nisto interesse directo, pessoal e legítimo.

O interesse tem de ser directo, com o significado de o benefício decorrente da anulação ter uma repercussão imediata na esfera do interessado, implicando a exclusão da legitimidade processual daqueles que da anulação do acto recorrido vêm retirar, apenas, um benefício mediato, eventual ou meramente possível. (F. Amaral, Dir. Adm. - Lições IV. g. 159).

Esse interesse não pode, pois, limitar-se à invocação de uma mera situação concorrencial na qual o desvalor sofrido por uma empresa no seu mercado possa representar, em abstracto e genericamente, uma vantagem para os restantes.

No caso em apreço e abstraindo das condições de procedência do pedido, não existem, não se descortina, nem se demonstra de que modo a anulação das medidas adoptadas no acto recorrido se traduziria para a Recorrente num benefício real, concreto e imediato.

Falece à recorrente interesse imediato na anulação do acto impugnado, que não se repercute por forma directa e negativa, na sua esfera jurídica, o que lhe retira legitimidade, para, contra ele, ser parte interessada.

Nem se pode dizer que a recorrente tem um interesse legítimo pois que a lei habilitante do Despacho Conjunto impugnado integra um quadro legal que se tem mantido com assinalável permanência desde 1976, tendo tido sempre como objectivo a protecção do emprego, evi-

tar a asfixia das empresas endividadas à Segurança Social; desde que recuperáveis mediante certas concessões e, desse modo, aliviar algumas tensões sociais.

Estes objectivos cuja prioridade, em termos do interesse público que traduzem, facilmente se antolha, prevalecem sobre a preocupação manifestada pela Recorrente de que as medidas veiculadas pelo Despacho Conjunto possam vir a traduzir-se em desvantagem na invocada situação concorrencial do respectivo mercado. Sopesando os interesses em presença, a lei visa, antes de mais, proteger o emprego e a paz social, definindo parâmetros dos quais o Despacho Conjunto impugnado fez uma correcta aplicação.

A prevalecer o pedido da recorrente, o receio desta sobre a ocorrência de um prejuízo hipotético, seria colocado acima das finalidades de interesse público que assinalámos, o que constituiria, isso sim, uma total subversão dos fins da lei.

1.3. O Sr. Secretário de Estado Adjunto e das Finanças respondeu, nos termos de fls. 64, louvando-se “na resposta que sobre a matéria *sub judice* vier a ser produzida pelo Sr. Secretário de Estado da Segurança Social”.

1.4. O Sr. Subsecretário de Estado Adjunto do Ministro Adjunto respondeu, nos termos de fls. 66, louvando-se “na resposta que, sobre a matéria, *sub judice*, seja produzida pelo Sr. Secretário de Estado da Segurança Social”.

1.5. Respondeu a RADIOTELEVISÃO PORTUGUESA, S.A., sustentando, em síntese, que:

Não tem a recorrente legitimidade considerando a lei, arts. 46º do Regulamento do S.T.A. e 821º do Cód. Administrativo, que os recursos podem ser interpostos por quem tiver um interesse directo, pessoal e legítimo na anulação do acto administrativo.

Interessado é aquele que espera e pode obter um benefício da anulação do acto” tendo esse interesse de ser directo, pessoal e legítimo.

O despacho conjunto que a Recorrente pretende que seja anulado não produz quaisquer efeitos jurídicos na sua esfera jurídica.

Em primeiro lugar, e desde logo, porquanto respeita à amortização das dívidas que a recorrida tem perante as Instituições de Segurança Social e não perante eventuais dívidas que a recorrente, por hipótese, tenha àquelas instituições, que, aliás, nem sequer alega tê-las.

A eventual anulação do acto recorrido não trás qualquer benefício directo ou imediato para a recorrente.

Se o acto administrativo em causa fosse anulado, a Recorrente não iria daí tirar qualquer utilidade.

A recorrente, numa vã tentativa para caracterizar a sua legitimidade processual, sustenta que o acto recorrido afecta de forma imediata as condições de exploração da sua actividade económica, que teve de suportar os custos financeiros que foram perdoados à recorrida particular (art. 21º).

Porém, mesmo admitindo, que não se admite, que tais afirmações sejam correctas são as mas insuficientes para caracterizar o interesse directo pessoal e legítimo que a recorrente deveria possuir para preencher este requisito processual.

Em primeiro lugar a anulação do presente recurso não trás qualquer benefício à recorrente; em segundo lugar, o interesse da recorrente, não sendo directo, nem, tão-pouco, é, eventual ou indirecto. A recorrente não é (ao que sabemos) devedora às Instituições de Segurança Social, não lhe trazendo quaisquer efeitos jurídicos a anulação do acto. Em terceiro lugar, resulta dos próprios pressupostos do acto impugna-

do que a dívida da RTP às Instituições de Segurança Social é, na sua grande maioria, muito anterior ao início de actividade da SIC.

A Resolução do Conselho de Ministros que lhe atribuiu a exploração do 3º canal de televisão foi publicada no D.R., 2ª série de 22/2/92, não tendo, por conseguinte, a recorrente suportado os custos financeiros que foram perdoados à recorrida particular. E, não tendo suportado tais custos, também não se vislumbra como possa ter sido lesada pelo acto impugnado. A alegação de que a libertação de tais verbas confere à RTP, S.A., em manifesto prejuízo da recorrente, a faculdade de canalizar recursos financeiros para a produção e a aquisição de programas susceptíveis de captar maiores audiências (art. 18ª da petição), não tem qualquer fundamento.

É meramente hipotética e conclusiva, sem qualquer suporte no objecto do próprio acto impugnado.

Os efeitos jurídicos do acto impugnado são claros e encontram-se bem delimitados: o de fixar as condições de amortização da dívida da ora recorrida às Instituições da Segurança Social. Carece a recorrente de legitimidade processual.

1.6. Notificada a recorrente, nos termos do artº 54º nº 1 da LPTA, para se pronunciar sobre a questão prévia, suscitada pela autoridade recorrida e pela recorrida particular, no que diz respeito à sua legitimidade para interpor o presente recurso, sustenta que:

Por ser titular de um interesse directo, pessoal e legítimo na anulação do acto recorrido, é parte legítima no presente recurso.

Do regime jurídico aplicável à actividade de televisão resulta que em Portugal existem três operadores de televisão - a RTP, a SIC e a TVI - os quais actuam num mercado concorrencial estando submetidos ao enquadramento genérico da Lei nº 58/90, de 7 de Setembro, que aprovou o «regime da actividade de televisão».

A actividade comercial dos três operadores de televisão, acima referidos, é financiada pelas receitas provenientes da venda do tempo de emissão para fins publicitários e do patrocínio de programas que concorrem no mercado da publicidade e do patrocínio de programas em condições idênticas, sendo-lhes aplicáveis exactamente as mesmas regras.

A RTP, para além de desenvolver a sua actividade comercial, em condições idênticas aos operadores privados, foi incumbida pelo Estado de assegurar a prossecução de determinadas missões de serviço público.

O alcance dessas missões está definido na lei (cf. Leis nºs 58/90, de 7 de Setembro e 21/92, de 14 de Agosto) e no contrato de concessão, celebrado entre o Estado e a RTP em 17/3/93.

O cumprimento das missões de serviço público acima referidas confere à RU o direito a uma indemnização compensatória, «cujo montante exacto será correspondente ao efectivo custo da prestação do serviço público» (cf. artº 5º da Lei nº 21/92).

A RTP é pois integralmente compensada pelos custos inerentes à prestação do serviço público, em nada sendo afectada no desenvolvimento da sua actividade comercial (no âmbito da qual, recorde-se, tem como concorrente a recorrente) pelos encargos decorrentes do cumprimento das missões que lhe foram cometidas.

No desenvolvimento da sua actividade comercial, a RTP - como os seus concorrentes, nomeadamente a SIC - está submetida ao regime geral relativo ao pagamento de contribuições à Segurança Social.

A aplicação de um regime de excepção a um dos três operadores de televisão, no que diz respeito ao pagamento de dívidas por este con-

traídas para com a Segurança Social, pelo incumprimento das obrigações legalmente estabelecidas, afecta o equilíbrio das relações de concorrência entre os referidos operadores, repercutindo-se de forma directa e imediata sobre as condições de financiamento da respectiva actividade.

O problema que aqui se coloca não é diverso do que se coloca, em geral, sempre que está causa uma intervenção económica do Estado, ou de uma qualquer outra entidade pública, que seja susceptível de subverter o equilíbrio das relações de concorrência entre as empresas que actuam num determinado mercado - equilíbrio que, aliás, o Estado tem o dever constitucional de assegurar, nos termos do artº 81ª alínea f), da Constituição da República.

Esta mesma questão foi analisada e decidida por este Tribunal, no acórdão de 24 de Agosto de 1994, no Proc. 35.598, estando em causa a apreciação do recurso, interposto pela RTP, da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo do Circulo de Lisboa (TAC), no Proc. 78/94 (intimação para um comportamento), nos termos da qual a RTP fora intimada, com fundamento na cláusula 4ª do contrato de concessão do serviço público de televisão, a «abster-se de programar e emitir, no 2º canal, as transmissões anunciadas relativas ao Campeonato Mundial de Futebol 1994, bem como quaisquer outras que sejam susceptíveis de se destinarem a audiências maioritárias e sejam dependentes de interesses comerciais» (p. 34 da sentença do TAC, de 6/7/94).

Entendeu este Tribunal (folhas 11 do seu acórdão) que:

«O artº 81ª f) da CRP impõe ao Estado assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas.

A Lei 58/90 admitiu a exploração da actividade televisiva empresas privadas, tendo concedido o canal 3 à SIC e o canal 4 à TVI.

Estas empresas privadas têm por sustentáculo económico fundamentalmente - senão exclusivamente - as receitas provenientes dos anúncios publicitários que se tornam mais eficientes e rendosos quando transmitidos em programas de grande audiência e em horários nobres, como é palmar.

Ao concessionar à RTP o serviço público de televisão, com a detenção de 2 canais, estipulou o Estado através da cláusula 4ª do respectivo contrato que o 1º canal se dedicasse a programação genérica e o 2º canal à programação preferentemente de minorias.

As receitas da RTP advêm-lhe naturalmente numa parte do suporte publicitário, mas noutra parte, que será a substancial, provavelmente, dos subsídios do próprio Estado que têm atingido milhões de contos anualmente.

Ora, na medida em que o 2º canal passar a emitir também programas de maioria habitual ou frequentemente, ou um acontecimento de assinalada relevância ou impacto social, os operadores privados poderão ver concorrencialmente limitadas as suas audiências, havendo assim a possibilidade de poderem ser prejudicados com a eventual violação pela RTP das normas estabelecidas na cláusula 4ª respeitantes ao 2º canal - concorrência de cariz desleal que o Estado se obrigou a, ou tem a obrigação de evitar.

Estabelecendo o art. 86º n.º 1 (da LPTA) que pode requerer a intimação para um comportamento qualquer pessoa a cujos interesses a violação cause ofensa digna de tutela jurisdicional, é evidente que a ora recorrida SIC reúne os requisitos de legitimidade processual para requerera providência pretendida... ».

Como bem sublinhou o acórdão citado - a propósito da apreciação da legitimidade da SIC para requerer a providência regulada nos



art.ºs 86.º e segs. da LPTA, na eventualidade de uma violação da cláusula 4.º do contrato de concessão - o que está em causa é o equilíbrio das relações de concorrência entre a RTP e os operadores privados de televisão, seus concorrentes (nomeadamente a recorrente), e a lesão dos interesses legítimos destes decorrente da subversão do referido equilíbrio.

Este raciocínio é válido sempre que a violação de normas jurídicas aplicáveis à sociedade concessionária do serviço público de televisão rompa o equilíbrio das relações de concorrência entre a mesma e os operadores privados, seus concorrentes.

A atribuição à RTP, por despacho conjunto das Autoridades Recorridas, de condições excepcionais para a regularização de dívidas da empresa para com a Segurança Social traduz-se na concessão de condições financeiras privilegiadas para o desenvolvimento da respectiva actividade, na medida em que todos os operadores de televisão (e não apenas a RTP) estão submetidos, no âmbito da actividade que desenvolvem, ao pagamento das contribuições à Segurança Social, sendo certo, no entanto, que nenhum dos concorrentes da RTP beneficia do referido regime de excepção.

Poder-se-á discutir se a atribuição de tais privilégios é ou não justificada, face às normas nacionais e comunitárias aplicáveis mas essa é uma discussão referente ao fundo da causa (e não à questão prévia de ilegitimidade suscitada pelas recorridas), discussão cuja abordagem está excluída do âmbito desta peça processual.

O interesse da SIC na anulação do acto recorrido não é pois um interesse meramente hipotético; decorrente de vantagens incertas ou eventuais, como se insinua nas respostas ao recurso já que da anulação do acto recorrido resulta para a SIC a vantagem imediata, directa e pessoal [tutelada, aliás, pela Constituição da República - cf. art.º 81.º, alínea f), acima referido] de que as condições financeiras em que tem de concorrer com a RTP no mesmo mercado não são subvertidas - em prejuízo da SIC - por auxílios ilícitos concedidos pelo Estado ao seu principal concorrente.

Estão em causa as condições de financiamento da actividade de duas empresas que ocorrem, com "armas" iguais, no mesmo mercado.

Como é possível falar de vantagens incertas, hipotéticas ou eventuais?

Se dúvidas houvesse, elas seriam categoricamente afastadas pela consideração do regime consagrado nos art.ºs 92.º e 93.º do Tratado CE, em particular, pela consideração dos meios de tutela judicial dos direitos que esses preceitos, especialmente o n.º 3 do art.º 93.º, confere aos correntes das empresas beneficiárias de auxílios concedidos pelas autoridades públicas nacionais.

Contrariamente ao que afirmam a autoridade recorrida e a RTP, as normas o Decreto-Lei.º 411/91, de 17 de Outubro, com base nas quais alegam ter sido proferido o despacho em crise, não constituem uma «medida de política económica geral», que escape aos rigores dos arts. 92.º e 93.º do Tratado CE pois que como resulta expressamente dos seus próprios termos, trata-se de medidas selectivas, aplicáveis apenas a empresas que se encontrem em situações delimitadas, medidas que de forma expressa se afastam do regime geral aplicável a toda e qualquer empresa, e que por isso preenchem, da forma inequívoca, os critérios que levam à sua qualificação como auxílio.

Nos termos do art.º 92.º n.º 1, do Tratado CE constituem auxílios:

todas as vantagens financeiras atribuídas pelos Estados membros - nomeadamente medidas através das quais as autoridades nacionais

concedam isenções, benefícios ou condições excepcionais de pagamento de dívidas à Administração Fiscal ou à Segurança Social;

a certas empresas - o que implica que as medidas em causa têm que ter carácter selectivo, visando:

ou empresas concretamente identificadas - como aconteceu recentemente em Portugal com as medidas de apoio à instalação da fábrica Auto-Europa em Palmela, medidas que aliás foram expressamente aprovadas pela Comissão das Comunidades Europeias, com base no artº 92º, nº 3;

ou empresas identificadas a partir de certas características distintivas, que as individualizam em relação à generalidade das empresas, como por exemplo:

- tratar-se de empresas de um determinado sector de actividade, como a siderurgia, a construção naval ou os têxteis (sectores em crise, em relação aos quais, como se sabe, têm sido aprovadas medidas de auxílio);

- tratar-se de empresas localizadas numa determinada região (e como se sabe o subdesenvolvimento de uma região ou a existência de graves problemas de emprego na região em causa podem justificar a concessão de auxílios);

- tratar-se de empresas que, como estipula o art 2º do Decreto-Lei nº 411/91, tenham sido objecto, p. ex., de medidas de intervenção estatal na sua gestão;

independentemente da forma que assumam (isto é, qualquer que seja a natureza jurídica da intervenção das autoridades nacionais: medida legislativa, acto administrativo ou qualquer outro meio).

Por outro lado, para que um auxílio seja abrangido pelo art 92º, necessário é que falseie ou ameace falsear a concorrência e que seja susceptível de afectar o comércio entre Estados membros.

No caso em apreço, é fácil constatar o preenchimento destes requisitos pois que em primeiro lugar, só a RTP beneficia dos privilégios atribuídos pelo acto recorrido, estando os seus concorrentes excluídos do respectivo âmbito de aplicação, razão pela qual é óbvia a distorção da concorrência.

Em segundo lugar, porque a RTP (e os seus concorrentes) compram uma parte significativa da sua programação no mercado comunitário e porque a RTP, através da RTP Internacional, emite programas para os mercados de outros Estados membros da Comunidade, nomeadamente a França, a Alemanha, o Luxemburgo e a Bélgica, países onde residem largas centenas de milhares de portugueses, sendo também óbvio o preenchimento do requisito referente à susceptibilidade de o auxílio em causa afectar o comércio entre Estados membros.

Pode-se discutir se o auxílio concedido à RTP merece ser objecto de uma decisão de isenção, com base nos critérios do art 92º (e a SIC entende que não há qualquer justificação para a concessão de tal auxílio), mas essa é outra questão, a que aliás só a Comissão das Comunidades Europeias tem competência para responder, sob controlo do Tribunal de Justiça.

A questão essencial nesta sede é a questão de saber se estamos ou não perante um auxílio e a essa questão o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) dá uma resposta inequivocamente afirmativa.

Com efeito, o problema foi já expressamente tratado na jurisprudência do referido Tribunal, de que se citam, a título exemplificativo, os seguintes acórdãos: acórdão de 0/12/69, procs. apensos 6 e 11/69,

«Commission c. République Française», Recueil 1969, p. 23; acórdão de 2/7/74, proc. 173/73, «Italie c. Commission», Recueil 1974, p. 709.

Nestes acórdãos, o TJCE pronunciou-se sobre duas situações - que considerou, lamentavelmente, estarem abrangidas pelos art.ºs 92º e 93º do Tratado CE - as quais, a aplicar os critérios das Recorridas no presente processo, deveriam ter sido consideradas como medidas gerais de política económica», não abrangidas pelos preceitos em causa:

- tratou-se, no primeiro caso, da aplicação pelo Banco de França de uma taxa de redesconto preferencial relativamente a todos os créditos à exportação;

- tratou-se, no segundo caso, do regime do art.º 20º da Lei nº 1101, de 1/12/71, aprovada pelo parlamento italiano, que concedia a todas as empresas do sector têxtil uma redução dos encargos sociais a que estavam submetidas nos termos do regime geral da Segurança Social. Os critérios de apreciação resultantes desses acórdãos, confirmados por jurisprudência estante na matéria, não deixam margem para dúvida quanto à qualificação da presente espécie: o despacho conjunto objecto do presente recurso, ao permitir que a RTP regularize as suas dívidas para com a Segurança Social em condições excepcionais, mais favoráveis do que as que resultam da aplicação do regime geral em vigor na matéria, concede um auxílio à RTP, na acepção que este conceito tem no art.º 92º do Tratado CE.

Problemas distintos, que não estão em discussão em sede de questão prévia sobre a legitimidade, são:

- saber se esse despacho conjunto é conforme ao Decreto-Lei nº 411/91;

- e saber se as soluções constantes desse decreto-lei podem beneficiar da uma isenção com base nas excepções consagradas no art.º 92º referido.

O que não oferece dúvidas é que estamos perante um auxílio igualmente não havendo dúvida de que nem o Decreto-Lei nº 411/91 nem o acto recorrido foram notificados à Comissão das Comunidades Europeias, nos termos e para os efeitos do art.º 93º, nº 3, do Tratado CE.

Assente que o acto recorrido concede um auxílio à RTP e que não houve notificação, daqui resulta que para se apreender o seu significado é indispensável recordar os traços essenciais do regime jurídico do referido art.º 93º importando ter presente que a regra da incompatibilidade dos auxílios com o funcionamento do mercado comum - consagrada no art.º 92º nº 1 - não tem carácter absoluto pois que o Tratado admite que, em certas circunstâncias, os inconvenientes, para o funcionamento do mercado comum, decorrentes da concessão de auxílios públicos podem ser mais do que compensados pelas vantagens económicas e/ou sociais resultantes do apoio dado a certa ou certas empresas (é aliás nesta sede que devem ser ponderadas as preocupações de estabilidade social e de combate ao desemprego, a que as recorridas aludem nas respostas ao recurso, mas que em virtude das deficiências de análise já apontadas confundem com os critérios referentes à qualificação da medida como auxílio).

Por isso, nos números seguintes do art.º 92º são admitidas excepções à regra geral do nº 1. Mas porque a aplicação descontrolada das excepções, numa óptica estritamente nacional, teria graves consequências para o funcionamento do mercado comum, o art.º 93º confere competência à Comissão das Comunidades Europeias para controlar, em termos preventivos e/ou repressivos, a aplicação das regras do art.º 92º.

Assim, os apoios de natureza financeira concedidos pelos Estados às empresas, qualquer que seja a natureza de que se revistam, estão

sujeitos a um regime de exame e de escrutínio que visa justamente aferir da sua compatibilidade com o funcionamento do mercado comum sendo esta a lógica do regime de notificação prévia obrigatória fixado no n.º 3 do art.º 93.º. De acordo com este regime estipula-se por um lado, que «o Estado membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento (isto é, o processo de exame a que as medidas notificadas são sujeitas) haver sido objecto de uma decisão final» (cf. art. 93.º, n.º 3, última frase) e por outro lado, que os interessados - conceito que abrange os restantes Estados membros e as empresas concorrentes das empresas beneficiárias das medidas em causa (cf. acórdão de 15/6/93, proc. C-225/91, «Matra c. Comissão»), Colectânea 1993-6, p.1-3203) - têm o direito de apresentar as suas observações, intervindo, de forma directa e pessoal, na avaliação da legalidade das medidas sujeitas a exame.

Assim o art.º 93.º, n.º 3, confere direitos às empresas concorrentes das empresas beneficiárias de auxílios, com a finalidade específica de garantir a tutela dos seus interesses:

- o direito de apresentar observações no procedimento administrativo previsto no art.º 93.º, n.º 3 (ao qual é aplicável, por remissão, o regime do n.º 2), referente à apreciação preventiva da legalidade dos auxílios;

- o direito de exigir das autoridades nacionais que não executem as medidas de auxílio submetidas a exame, antes de a Comissão adoptar uma decisão final.

A consagração destes direitos no art.º 93.º, n.º 3, do Tratado CE levou o TJCE a reconhecer o respectivo efeito directo na ordem jurídica dos Estados membros, em termos que deixam margem para qualquer dúvida e que se aplicam com toda a clareza aos factos da presente espécie.

Na verdade, de acordo com a jurisprudência do referido Tribunal de Justiça, o art.º 93.º, n.º 3, porque impõe aos Estados membros uma obrigação clara, precisa e incondicional, é disposição que produz efeito directo na ordem jurídica dos Estados membros (cf. acórdão do TJCE de 11/12/73, proc. 120/73, «Lorenz», Recueil 1973, p. 1471) o que significa que a mesma é invocável por qualquer interessado, perante os tribunais nacionais competentes, designadamente por qualquer sujeito afectado pela violação do regime de garantias que o preceito institui.

O efeito directo da norma comunitária, aliado ao princípio do primado sobre o direito nacional (cf. acórdão do TJCE de 9/3/75, proc. 106/77, «Simmenthal», Recueil 1978, p. 629) leva a que devam ser considerados ilegais todos os actos adoptados pelas autoridades nacionais em violação do normativo comunitário em causa e a que sejam facultados aos interessados todos os meios processuais, consagrados no direito nacional, aptos a assegurar a eficácia da norma comunitária.

Do art.º 93.º, em especial do seu n.º 3, resulta pois um regime que assegura tutela judicial eficaz em todas as situações, quer perante os tribunais dos Estados membros, quer perante o TJCE, em função das várias hipóteses que se podem suscitar (regime com base no qual a legitimidade da SIC no presente recurso é indiscutível).

Assim:

- no caso de a Comissão adoptar uma decisão nos termos da qual recusa ao Estado membro em causa a autorização requerida, tanto o referido Estado como a empresa ou empresas que seriam beneficiárias do regime notificado (cf. acórdão de 17/9/80, proc. 730/79, «Philip Norris», Recueil 1980, p. 2671) têm legitimidade para interpor recurso de anulação, perante os tribunais comunitários, nos termos do art.º 173.º do Tratado CE;

- no caso de a Comissão autorizar o auxílio, qualquer Estado membro ou qualquer concorrente da empresa beneficiária (cf. acórdão de 15/6/93, proc. C-225/91, «Matra c. Comissão», Colectânea 1993-6, p. I-3203) tem legitimidade para interpor recurso de anulação, perante os tribunais comunitários, nos termos do art.º 173º do Tratado CE;

- finalmente, no caso de um Estado membro, como se verifica na presente espécie, aprovar e executar medidas de auxílio, sem cumprir a obrigação de notificação imposta pelo art.º 93º, nº 3 (ou sem aguardar a adopção de uma decisão de autorização por parte da Comissão), o comportamento ilegal das autoridades estaduais pode ser objecto de fiscalização contenciosa, nos seguintes termos:

- perante o TJCE, através de uma acção por incumprimento (art.ºs 169º a 171º do Tratado CE), acção no âmbito da qual têm legitimidade apenas os Estados membros e a Comissão;

- perante os tribunais dos Estados membros - por iniciativa de qualquer pessoa a cujos interesses a concessão do auxílio cause ofensa digna de tutela jurisdicional - através dos meios processuais nacionais, invocando o efeito directo do art.º 93º, nº 3, nomeadamente no quadro de um recurso de anulação que tenha por objecto o acto administrativo de concessão do auxílio (como acontece no caso dos autos).

A jurisprudência do TJCE em acórdão referente à interpretação e aplicação do art.º 93º, nº 3 e respondendo a perguntas que foram submetidas à sua consideração pelo Conselho de Estado Francês, pelo Tribunal de Justiça afirmou (cf. acórdão do TJCE de 21/11/91, proc. C354/90, Col. 1991-9, p. 1-5527 e 5529):

«No que diz respeito aos órgãos jurisdicionais nacionais... eles podem ser chamados a decidir litígios que os obriguem a interpretar e a aplicar o conceito de auxílio constante do artigo 92º, com vista a determinar se uma medida estatal instituída sem ter em conta o procedimento de controlo prévio do artigo 93º, nº 3, devia ou não ser-lhe submetida.

A intervenção dos órgãos jurisdicionais nacionais deve-se ao efeito directo reconhecido ao nº 3, último período, do art.º 93º do Tratado.» (considerandos 10 e 11) e o reconhecimento do efeito directo da disposição em causa leva o Tribunal a considerar (cf. considerando 12):

«... que a validade dos actos de execução das medidas de auxílio é afectada pela inobservância, pelas autoridades nacionais, do nº 3, último período, do artigo 93º do Tratado.» cabendo aos órgãos jurisdicionais nacionais (cf. considerando 12):

«... garantir aos particulares que possam invocar essa inobservância que todas as consequências serão daí retiradas, em conformidade com o direito nacional, quer no que diz respeito à validade dos actos de execução das medidas de auxílio, quer à restituição dos apoios financeiros concedidos em violação dessa disposição ou de eventuais medidas provisórias.» (cf. considerando 13):

«É certo que... o Tribunal não reconheceu à Comissão o poder de declarar a ilegalidade e auxílios apenas pelo facto de não ter sido cumprida a obrigação de notificar, e sem ter de determinar se o auxílio é ou não compatível com o mercado comum.  todavia esta posição não tem qualquer incidência nas obrigações que incumbem aos órgãos jurisdicionais nacionais e que resultam do efeito directo reconhecido à proibição estabelecida no artigo 93º, nº 3, último período, do Tratado.» (sublinhado nosso) e acrescentando

«A este respeito, deve observar-se, como referiu o advogado-geral no nº 24 das suas conclusões, que a função principal e exclusiva reservada à Comissão pelos artigos 92º e 93º do Tratado CE, relativamente

ao reconhecimento da eventual incompatibilidade de um auxílio com o mercado comum, é fundamentalmente diferente da que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais quanto à protecção dos direitos conferidos aos particulares pelo efeito directo da proibição estabelecida no último período do artigo 93º n.º 3 do Tratado (sublinhado nosso). Enquanto a Comissão deve apreciar a compatibilidade do auxílio projectado com o mercado comum, mesmo nos casos em que o Estado membro desprezite a proibição de pôr em execução medidas de auxílio, os órgãos jurisdicionais nacionais apenas protegem, até à decisão final da Comissão os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância pelas autoridades estatais, da proibição contida no artigo 93º n.º 3 último período do Tratado (sublinhado nosso). Quando os referidos órgãos jurisdicionais tomam uma decisão a esse respeito, não se pronunciam sobre a compatibilidade das medidas de auxílio com o mercado comum, sendo essa apreciação da exclusiva competência da Comissão, sob a fiscalização do Tribunal da Justiça».

O direito comunitário, e especificamente o art 93º, n.º 3, do Tratado CE, confere pois aos concorrentes das empresas beneficiárias de auxílios atribuídos em violação do regime nele consagrado, direitos invocáveis em juízo que estão na base da legitimidade para desencadear os meios processuais adequados à respectiva tutela.

Ao atribuir à RTP o auxílio que é objecto do acto recorrido sem que tenham cumprido a obrigação de notificar previamente a Comissão das Comunidades Europeias e de aguardar a sua decisão final sobre a compatibilidade do referido auxílio com o mercado comum - as Autoridades Recorridas violaram os direitos que o art 93º, n.º 3, atribui à SIC, a saber:

- o direito de intervir, directa e pessoalmente, no procedimento administrativo relativo ao controlo preventivo da legalidade da medida em causa, apresentando as suas observações;

- o direito (que resulta da obrigação incondicional imposta aos Estados membros pela última frase do artº 93º, n.º 3) de que não sejam executadas medidas de auxílio, que beneficiam o seu principal concorrente, sem que a Comissão as tenha autorizado, nos termos do Tratado.

Ao interpor recurso do acto administrativo que concedeu à RTP o auxílio em causa, a SIC mais não fez do que socorrer-se dos meios que a ordem jurídica portuguesa põe à sua disposição para assegurar a tutela dos direitos que lhe são conferidos pelo artº 93º, n.º 3 do Tratado CE, direitos que as Autoridades Recorridas violaram ao adoptar o acto recorrido pelo que a sua legitimidade no presente recurso é pois indiscutível sendo certo no entanto que as dúvidas que possam eventualmente existir quer quanto ao alcance da noção de auxílio, na acepção do artº 92º do Tratado CE, quer quanto às consequências processuais do regime do artº 93º, n.º 3, do mesmo Tratado, podem ser resolvidas através do recurso ao mecanismo das questões prejudiciais previsto no respectivo artº 177º.

Dada a controvérsia existente entre as partes sobre a interpretação de normas comunitárias de importância decisiva para o julgamento da questão suscitada, a SIC solicita a utilização do mecanismo do referido artº 177º.

Conclui a recorrente que deve ser rejeitada a questão prévia da ilegitimidade da recorrente aceitando-se o recurso interposto e procedendo-se à apreciação e julgamento do respectivo mérito, ou, se tal for considerado necessário, suspendendo-se a instância e interrogando-se o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, nos termos do artº 177º do Tratado CE, sobre o alcance do conceito de auxílio, na

acepção do art 92º do referido tratado, e sobre o alcance dos direitos conferidos aos particulares pelo artº 93º, nº 3 do mesmo texto, e respectiva invocabilidade perante os tribunais dos Estados membros.

2. Na data que do mesmo consta as entidades recorridas que o subcreveram proferiram o seguinte Despacho Conjunto;

“A Radiotelevisão Portuguesa, S.A. — RTP - ; tem vindo a efectuar regularmente o pagamento das contribuições mensais à Segurança Social, correspondentes às folhas de remunerações entregues nas Instituições de Segurança Social. Entretanto, tendo sido objecto e uma acção de fiscalização por parte dos serviços competentes do CRSS de Lisboa, foi apurada a superveniência de um débito às diversas Instituições de Segurança Social onde é contribuinte, no montante de cerca de 2 milhões de contos. Este débito resulta da divergência e interpretação sobre a base de incidência contributiva, designadamente sobre horas extraordinárias, “cachets” e outros subsídios acrescidos às remunerações. Decorre ainda por parte do CRSS de Lisboa o apuramento final daquele montante que vai ser efectuado nos termos regulamentares, pelas Instituições de Segurança Social.

Considerando que o estatuto da RTP, S.A. foi sucessivamente alterado, designadamente pela nacionalização das posições sociais no capital social da RTP, SARL, e pela submissão a um regime excepcional de gestão previsto no D.L. nº 91-A/77, de 11 de Março, até à definição final da natureza jurídica de sociedade anónima;

Considerando que a RTP, S.A iniciou o processo de esclarecimento relativo à situação atrás identificada, antes do actual quadro regulamentador da dívida à Segurança Social e sempre manifestou a sua intenção de proceder à sua regularização;

Considerando que esse processo se iniciou em 1988 e que só agora pode ser concluído devido à morosidade dos trabalhos conducentes ao apuramento da dívida efectivamente constituída;

Considerando ainda que a RTP, S.A. assumiu, já perante os Serviços de Segurança Social o compromisso de, por sua vez, desistir do processo judicial que havia interposto e no qual contestava a exigibilidade legal do aludido débito;

Considerando também que a dívida já está quantificada e reconhecida pelo contribuinte;

Nestes termos, o Secretário de Estado da Segurança Social e membros do Governo responsáveis pela tutela sectorial e financeira da Empresa, determinam:

1. Autorizar a amortização da dívida da RTP, S.A às Instituições de Segurança Social em 120 prestações mensais e iguais com início no mês seguinte à data da presente autorização.

2. Autorizar a inexistência das multas e juros vencidos e vincendos.

3. Que a presente autorização fique sujeita à condição resolutiva pelo prazo referido em 1. e do pagamento integral das contribuições mensais com início no mês seguinte à data da presente deliberação.

Lisboa, 6 de Maio de 1993

O SECRETÁRIO DE ESTADO DAS FINANÇAS,

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA SEGURANÇA SOCIAL,

O SUBSECRETÁRIO DE ESTADO ADJUNTO DO MINISTRO ADJUNTO”.

3. Importa, como questão prévia, determinar se é a recorrente parte ilegítima no presente recurso.

Em recurso contencioso a legitimidade activa afere-se pela posição do recorrente relativamente ao acto impugnado, face ao pedido e termos para este efeito alegados (neste sentido podem consultar-se os

acórdãos do Pleno da 1ª Secção de 28 de Março de 1996, Rec. n.º 30690, Ap. p. 253 e de 21.6.88, AD n.º 328-528).

Nos termos do n.º 1 do art. 46.º do RSTA, aplicável por força do art.º 5.º do ETAF e arts. 2.º e 24.º, alínea b), da LPTA, têm legitimidade activa para a interposição de recurso contencioso perante a Secção do STA os que «tiverem interesse directo, pessoal e legítimo na anulação do acto administrativo».

Nesta perspectiva a legitimidade em recurso contencioso integra o interesse na anulação do acto impugnado o qual deve ser directo, pessoal e legítimo.

Quanto ao interesse na anulação verificar-se-á, acompanhando Marcello Caetano, *Manual*, Vol.2º, 9ª edição, 1980, pág. 1356); quando da procedência do seu pedido resulta para o recorrente «uma utilidade ou vantagem», vantagem que «tanto pode ser material, como meramente moral». Conforme continua a escrever o mesmo Autor, *Estudos de Direito Administrativo*, pág. 230,: «Tem interesse na anulação de um acto administrativo quem espera do desaparecimento do imperativo contido num acto, uma vantagem de posição profissional ou de carreira, uma vantagem económica ou uma satisfação moral ligada ao seu bom nome e reputação, ao prestígio duma função exercida ou outra análoga».

Ainda segundo o mesmo autor (*Manual* citado, pág. 1356), o interesse será directo, «quando o provimento do recurso implique a anulação ou a declaração de nulidade de acto jurídico que constitua obstáculo à satisfação de pretensão anteriormente formulada pelo recorrente (quer essa pretensão seja positiva, quer negativa) ou seja causa imediata de prejuízos infligidos pela Administração». Será pessoal «quando o recorrente alegue esperar uma utilidade concreta para si próprio, ou para a sua função, do provimento do recurso, isto é, seja a pessoa, em cuja carreira, em cuja esfera jurídica ou actividade se vá produzir o efeito da declaração pretendida» e será legítimo, «se a utilidade proveniente do recurso não for reprovada pela ordem jurídica».

Conforme se escreve em Cad. J. A., n.º 6, p. 20, a lei portuguesa não faz depender o recurso contencioso da titularidade de uma posição jurídica substantiva (direito subjectivo ou interesse legalmente protegido), aceitando, numa expressão da tendência objectivista desse meio processual, que têm legitimidade para impugnar um acto administrativo os particulares titulares de um interesse directo, pessoal e legítimo uma vez que o interesse processual (legítimo) tem um âmbito mais extenso do que o interesse individual reconhecido pelo ordenamento como digno de tutela (direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos) pois que aquele interesse processual (que terá de ser directo, pessoal e legítimo) não corresponde, portanto, à mera conversão de uma categoria substantiva numa categoria processual; pelo contrário, pretende representar uma posição jurídica autónoma, que suporta e delimita o âmbito (legal) do direito de impugnação contenciosa de actos administrativos.

Acrescenta, ainda, que a circunstância de a legitimidade para impugnar actos administrativos estar baseada numa posição jurídica especificamente processual (ao contrário do que sucede em sistemas, como o alemão, de matriz subjectivista, em que o recurso contencioso contra actos administrativos só é admissível quando o autor invoca uma «lesão nos seus direitos») não significa, porém, que a lei considere desnecessária uma qualquer conexão entre a situação jurídica do recorrente e o acto administrativo de que recorre.



Conclui que, considerando a trilogia de qualificações do interesse processual, verifica-se que só a exigência de um interesse legítimo dispensa qualquer referência à situação jurídica material do recorrente como condição da sua legitimidade para impugnar (basta que o efeito que e pretende retirar da anulação não seja ilegítimo, isto é, contrário à ordem jurídica); o mesmo se verifica quanto às outras duas qualificações: o seu interesse tem de ser pessoal, o que se traduz na exigência de que o provimento do recurso comporte um benefício para si próprio, para sua esfera jurídica, e directo, o que significa que o provimento do recurso deverá beneficiar directamente a sua esfera jurídica.

Assim, ainda segundo a citada anotação, a titularidade de um interesse directo, pessoal e legítimo é, portanto, condição suficiente para considerar satisfeito o pressuposto da legitimidade activa, ficando dispensada qualquer referência ao modo como a posição substantiva do recorrente tocada pelo acto administrativo impugnado.

A actividade da televisão, em Portugal, é desenvolvida por três operadores, sendo a recorrente um dos dois privados, e um público, a RTP, S.A.

A esta foi atribuída a concessão do serviço público de televisão.

Excluindo este serviço público de televisão todos concorrem, em condições de igualdade, no mercado da publicidade televisiva. Desta actividade publicitária obtêm as correspondentes receitas ao que acresce que a RT.P., S.A. além daquelas receitas, dispõe das que lhe são atribuídas pelo Estado, a título de indemnização compensatória, como contraprestação do serviço público de televisão concessionado.

A concorrência entre os referidos operadores de televisão no mercado publicitário é assegurada já que a fixação do montante da referida indemnização compensatória é determinada com observância dos critérios fixados no art. 5º da Lei n.º 21/92 e concretizados na cláusula 12º do respectivo contrato.

Importa apurar se a recorrente tem legitimidade ou, como já se referiu, se é portadora de um interesse directo na anulação do acto recorrido e no qual se questiona a legalidade enquanto decidiu autorizar:

- a amortização da dívida da RTP, S.A., às Instituições de Segurança Social em 120 prestações mensais e iguais com início no mês seguinte à data da presente autorização, - a inexigibilidade das multas e juros vencidos e vincendos,

- e que esta autorização ficasse sujeita à condição resolutiva pelo prazo referido em 1 e do pagamento integral das contribuições mensais com início no mês seguinte à data do presente despacho.

Terá tal interesse directo se o benefício decorrente da anulação do acto tiver uma "repercussão imediata no interessado" ficando excluídos da legitimidade processual aqueles que da anulação do acto recorrido viessem a retirar apenas um benefício mediato, eventual ou meramente possível" (F. Amaral; Direito Administrativo, 1988, IV, p. 170).

Não basta, por isso, invocar uma possível lesão da concorrência da qual possa eventualmente resultar um hipotético prejuízo pois que tal invocação apenas integra um benefício mediato, eventual ou meramente possível.

Igualmente se não verifica o interesse directo a que se refere Marcello Caetano, *Manual*, pág. 1356, quando escreve que o mesmo existe «quando o provimento do recurso implique a anulação ou a declaração de nulidade de acto jurídico que constitua obstáculo à satisfação de pretensão anteriormente formulada pelo recorrente (quer essa pretensão seja positiva, quer negativa) ou seja causa imediata de pre-

juízos infligidos pela Administração» pois que, como se os prejuízos alegados são eventualmente mediatos.

Não tendo a recorrente um interesse directo na impugnação do acto recorrido temos de concluir pela sua ilegitimidade no presente recurso.

Acrescenta, contudo a recorrente que se dúvidas houvesse acerca da sua legitimidade elas seriam categoricamente afastadas pela consideração do regime consagrado nos artºs 92º e 93º do Tratado CE, em particular, pela consideração dos meios de tutela judicial dos direitos que preceitos, especialmente o nº 3 do artº 93º, confere aos concorrentes das empresas beneficiárias de auxílios concedidos pelas autoridades públicas nacionais.

O artº 92º indicado refere-se aos auxílios estatais proibidos e permitidos porque “incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os membros” enquanto que o artº 93º se reporta ao controlo desses mesmos auxílios.

Não resulta igualmente tal interesse directo da alegação da recorrente de que só a RTP beneficia dos privilégios atribuídos pelo acto recorrido, estando os seus concorrentes excluídos do respectivo âmbito de aplicação, razão pela qual é óbvia a distorção da concorrência.

Não resulta ainda da afirmação de que a RTP (e os seus concorrentes) compram uma parte significativa da sua programação no mercado comunitário e porque a RTP, através da RTP Internacional, emite programas para os mercados de outros Estados membros da Comunidade, nomeadamente a França, a Alemanha, o Luxemburgo e a Bélgica, países onde residem largas centenas de milhares de portugueses, sendo também óbvio o preenchimento do requisito referente à susceptibilidade de o auxílio em causa afectar o comércio entre Estados membros.

Acresce que da alegada distorção da concorrência entre a recorrente e os demais operadores de televisão que actuam no mercado interno, por força da existência do benefício integrante do acto recorrido, não se pode concluir que estamos perante uma medida que afecte as trocas comerciais entre os Estados membros mas apenas eventuais trocas comerciais dentro do mesmo Estado.

Dai que não se justifique o reenvio prejudicial, nos termos do artº 177º do Tratado, para que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre o alcance do conceito de auxílio, na acepção do artº 92º e sobre o alcance dos direitos conferidos aos particulares pelo artº 93º nº 3 e respectiva invocabilidade perante os tribunais dos Estados membros.

4. Termos em que se acorda em julgar procedente a questão prévia da ilegitimidade suscitada e consequentemente em rejeitar o presente recurso.

Custas pela recorrente fixando-se em 45.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues — Mº Pº Pimenta do Valle.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Competência dos Tribunais Tributários de 1ª Instância.  
Actos administrativos relativos a questões fiscais.*

*Aplicação no tempo de normas de competência dos tribunais.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A competência dos tribunais tributários de 1.ª instância abrange, nos termos do art. 62.º/1/e) do ETAF, na redacção do art. 1.º do DL 229/96, de 29.11, entrado em vigor em 15.9.97, os recursos de actos administrativos referentes a questões fiscais que não sejam da competência do STA ou do TCA, entre os quais se conta o despacho do Reitor da Universidade de Lisboa que indeferiu pedido de isenção de pagamento de propinas.*
- 2 — *Tal norma aplica-se a recursos interpostos mesmo antes da sua entrada em vigor, nos termos do art. 8.º/2 do ETAF.*

Recurso n.º 23.660; Recorrente: Teresa Maria Peres do Nascimento

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso contencioso deduzido contra o despacho do Reitor da Universidade de Lisboa, de 21.6.95, que indeferiu o pedido de isenção do pagamento de propinas que a Rte formulara ao abrigo do art. 2.º do DL 524/73, de 13.10, veio Teresa Maria Peres do Nascimento recorrer, concluindo a sustentar que:

- tendo o STA anulado a decisão do TAC de Lisboa por entender que a isenção de propinas suscitada nos autos era uma questão de natureza fiscal da competência dos tribunais fiscais, o tribunal de 1.ª instância competente para conhecer do recurso contencioso do acto de autoridade recorrida que recusara à Rte a isenção de propinas era o Tribunal Tributário de Lisboa que não o TCA -arts. 41.º e 117.º do DL 129/84, na redacção dada pelo DL 229/96;

- sendo a Rte professora de acordo com o art. 54.º do DL 139-A/90 e da formação contínua a que era obrigada pelo art. 5.º do DL 24/92, encontrava-se a frequentar o curso de mestrado em educação na Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa;

- nos termos do art. 2.º do DL 524/73 é concedida isenção de propinas aos agentes de ensino que se matriculem em cursos de ensino superior ou outros cursos de aperfeiçoamento de acordo com os planos aprovados pelo Ministério da Educação, e sendo aquela norma especial relativamente ao DL 216/92, este último diploma não revogou aquela - art. 7.º do CCivil e Parecer da PGR 21793, de 6.5.

- Pela decisão recorrida teriam sido violados os citados preceitos. Contra- alegou a autoridade recorrida, a sustentar a não verificação dos pressupostos da pretendida isenção, a revogação do art. 2.º do DL 524/73 por vários diplomas legais e a supremacia do interesse privado da Rte sobre o interesse público que deve estar presente na atribuição do benefício fiscal consistente na isenção de propinas.

O Exmo Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso procede por o tribunal recorrido ter deixado de ser competente para a causa, em face da nova redacção dada pelo DL 229/96, de 29.11 ao art. 32.º/1/c) do ETAF, sendo para a mesma competente o TT de 1.ª instância de Lisboa, ficando prejudicado o conhecimento da segunda das questões suscitadas pela Rte. .

Cumprе apreciar.

Facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

O primeiro fundamento do recurso prende-se com a incompetência em razão da hierarquia do tribunal recorrido em função da nova redacção dada pelo DL 229/96, de 29.11, aos arts. 41º/1/b) e 62º/1/e) do ETAF, em razão da qual os recursos dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA são da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância.

Ora, decidido no caso pelo STA (1.ª Secção), por acórdão de 11.11.97, a fls. 84/90 dos autos, transitado em julgado, que os tribunais administrativos são materialmente incompetentes para conhecer do presente recurso contencioso do acto administrativo que indeferiu pedido de isenção de propinas e, antes competente para tal o "tribunal materialmente competente da jurisdição fiscal", cabe determinar a qual tribunal desta jurisdição é de atribuir a competência, conferida em razão da hierarquia existente entre os tribunais que compõem esta ordem.

Como se depreende dos citados arts. 41º/1/b) e 62º/1/e), e ainda dos arts. 32º/1/c) e art. 7º (princípio geral), todos do ETAF e na redacção da Lei nova referida, a competência afere-se pela categoria da autoridade que tiver praticado o acto recorrido, pelo que, *in casu*, sendo esta o Reitor da Universidade de Lisboa, a competência não é do STA (referida ao Conselho de Ministros - art. 32º/1/c)), nem do TCA (referida a membros do Governo - art. 41º/1/b), pelo que, por exclusão, cabe aos tribunais tributários de 1.ª instância, nos termos do art. 62º/1/e), e, de entre estes, ao territorialmente competente, nos termos do art. 63º/1 do citado diploma.

Contrariamente ao previsto nas correspondentes normas da redacção original do ETAF, onde a competência seria do tribunal de 2.ª instância (art. 41º/1).

Cabendo, portanto, ao tribunal tributário de Lisboa a competência em razão da hierarquia e território para a causa nos termos da lei nova, sobra referir que esta é a lei aplicável perante o conflito de leis no tempo levantado pela ocorrência da proposição da causa em tempo anterior (13.3.96) ao da entrada em vigor do novo diploma (15.9.97 - art. 5º do DL 229/96 e Portaria 398/97, de 8.6).

É que, na falta, no novo diploma, de normas de direito transitório e não sendo aplicável ao caso a norma de *destino dos processos* (art. - 119º/4 do ETAF) porque à entrada em vigor do diploma o processo estava ainda pendente na 1.ª secção do STA, que não no tribunal fiscal (TCA) para onde foi posteriormente remetido, pelo que não fazia sentido mantê-lo num tribunal (STA) que veio a declarar-se incompetente, e no outro (TCA), onde ainda o processo não pendia, só há que sujeitar a questão à lei reguladora da fixação da competência decorrente do art. 8º do ETAF, que reproduz a redacção do art. 63º do CPC.

E nesta à excepção à regra da fixação da competência no momento em que a causa se propõe (nº 1 do art. 8º) decorrente de uma modificação de direito relevante, a de *deixar de ser competente em razão da... hierarquia* o tribunal competente antes da modificação (nº 2 do art. 8º).

Assim sendo, e atribuindo-se o tribunal recorrido, implicitamente, competência para julgar o recurso contencioso a que veio a negar provimento, procedeu ilegalmente, com infracção dos preceitos acima ali-

nhados, pelo que será de revogar o acórdão recorrido, ficando prejudicada a cognição da questão de fundo.

Termos em que se concede provimento ao recurso, julgando-se o tribunal recorrido incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento da causa e competente para a mesma o tribunal tributário de Lisboa e revogando-se o acórdão recorrido.

Sem custas.

16 de Junho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira* — *M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> Pimenta do Valle*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Incompetência em razão do autor do acto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão do auto do acto, para conhecer, em 1.º grau de jurisdição, de recursos contenciosos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo.*

Recurso n.º 23.721; Recorrente: José Moreira Marques; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ MOREIRA MARQUES, residente em Tondela, interpôs neste Supremo Tribunal Administrativo, em 1-3-99, recurso contencioso de um acto do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu um recurso hierárquico.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, no visto inicial, emitiu douto parecer no sentido da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão do autor do acto, por ser o Tribunal Central Administrativo o Tribunal competente para o conhecimento do recurso.

O recorrente manifestou concordância com a posição assumida pelo Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - É impugnado um acto de indeferimento de um recurso hierárquico, interposto nos termos do art. 112.º do C.I.R.C., aplicável ao abrigo do preceituado no art. 132.º do C.I.R.S., acto esse praticado pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Está-se, assim, perante um recurso contencioso de um acto administrativo sobre questão fiscal, praticado por um membro do Governo.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 41.º do E.T.A.F., na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, é competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo para conhecer de recursos contenciosos deste tipo.

O Supremo Tribunal Administrativo, nesta matéria, apenas tem competência para conhecimento, em 1.º grau de jurisdição, de actos administrativos praticados pelo Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais [art. 32.º, n.º 1.ª alínea c), do E.T.A.F.J.].

Assim, acorda-se em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão do autor do acto (art. 7.º da L.P.T.A.), para o conhecimento do recurso indicando-se como competente para tal a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça que se fixa em 10.000\$00 (§ 5.º do art. 6.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### 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 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 de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 23.781. Recorrente: COTESI - Companhia de Têxteis Sintéticos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselhoheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

COTESI - Companhia de Têxteis Sintéticos, SA, recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou parcialmente improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1991, rematando a sua alegação com as seguintes conclusões:

1 - Conclui-se, na decisão recorrida, que a Rct. não levou a reservas os lucros respeitantes aos exercícios de 1986, 1987 e 1988. Ao não ter efectuado o movimento contabilístico com esta forma (transporte dos lucros retidos para a conta de reservas livres), foi negado o direito à Rct. de obter o benefício do DLRR, ao abrigo do artigo 44º do CCI.

2 - A sentença recorrida não qualificou correctamente os movimentos contabilísticos efectuados pela Rct., face ao disposto no artigo 44º do CCI.

3 - Ao aplicar o normativo transitório previsto pelo DL 442-B/88, de 30/XI, não terá identificado um claro *lapsus linguae* do legislador

que, ao redigir esta norma, de direito transitório formal, alterou inadvertidamente o regime material do artigo 44º do CCI, que visava aplicar.

4 - Ao ter alterado a conjunção alternativa "ou" pela conjunção cumulativa "e", o sentido jurídico do diploma foi alterado.

5 - Não terá sido essa a intenção do legislador ao redigir o DL nº 442-B/88, que apenas quis redigir uma norma de direito transitório formal.

6 - O dito artigo 44º dispunha que os "lucros retidos ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na empresa ou sob a forma de participação no aumento de capital, em empresa nacional em que aquela detinha ou passe a deter, pelo menos, 10% do capital social e tal participação seja na totalidade reinvestida pela empresa participada no prazo máximo de três anos poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento".

7 - O nº 1 do artigo 15º do DL 442-B/88 dispõe, por seu turno, que os "lucros retidos e levados a reservas que tenham sido reinvestidos nos termos do artigo 44º do CCI até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do início de vigência do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas poderão ser deduzidos, se ainda o não tiverem sido, nas condições estabelecidas no CCI, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC".

8 - O dito artigo 44º, ao referir-se a "lucros retidos ou levados a reservas" inclui, nesta expressão, todos os lucros retidos que possam destinar-se a financiar um investimento, independentemente da forma como se classificam contabilisticamente, entendimento este que foi e é aceite pela administração tributária.

9 - Esta considera, através do Despacho de 6/IV/1984, Parecer 7, nº 32/84 do Centro de Estudos Fiscais, que a expressão "lucros levados a reservas" deve ser entendida, face à finalidade do já referido artigo 44º do CCI (estímulo do reinvestimento dos lucros não distribuídos), "no seu sentido económico-financeiro". Por outras palavras, é entendido pela administração tributária que são lucros levados a reservas todos os lucros retidos que possam destinar-se a financiamento do investimento, independentemente da forma como se classificam contabilisticamente.

10 - Acresce, ainda, o mesmo parecer que podem considerar-se como "lucros levados a reservas os excessos de provisões desde que, observadas as demais condições, sejam regularizadas contabilisticamente e na medida em que os resultados do exercício a que respeitam sejam positivos. Este mesmo critério pode ser aplicado aos excessos de provisões não abrangidas pelo artigo 33º do CCI que tenham sido regularizados contabilisticamente".

11 - É, também, clarificado pelo mesmo parecer que o ano da formação das reservas é "o ano em que foram realizados os correspondentes lucros", isto querendo dizer que o ano em que se formou a reserva não é o exercício em que se verificou a regularização contabilisticamente, mas o ano em que foram contabilizados como custos os excessos objecto da regularização.

12 - Num outro parecer, de 11/X/1971, transcrito no Boletim da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, nºs 157/8, pp. 209 e 210, e nas instruções de 18/IV/1972 do S.P.T.F., é entendido que "as reservas a considerar para efeitos do artigo 44º do CCI não deverão ser apenas as constituídas directamente em aplicação dos resultados".

13 - Esclarece a administração fiscal, no mesmo parecer, que "deverão ser também considerados para efeitos do artigo 44º do CCI (...) os

lucros correspondentes a excessos de provisões (...) escrituradas como custos do exercício e adicionados para efeitos fiscais ao resultado contabilístico. Só que tais excessos terão de passar pela conta de ganhos e perdas" (como, aliás, passaram) "ou pela conta de reservas, para poderem, formalmente, qualificar-se como lucros e beneficiar do artigo 44º do CCI".

14 - Da sentença recorrida resulta provado que, em 1992, as "provisões para riscos e encargos", devidamente tributadas foram transferidas para a conta de reservas livres, tendo passado pela conta de ganhos e perdas no ano da sua realização, antes de terem sido contabilizadas como provisões, o que demonstra que estas provisões são, materialmente, uma retenção de lucros.

15 - É um princípio contabilístico, universalmente aceite, que a substância das classificações contabilísticas se deve sobrepor à sua forma.

16 - Parece evidente que as provisões referidas devem ser consideradas como reservas livres ou como retenção de lucros, preenchendo claramente os pressupostos do artigo 44º do CCI.

17 - A referida conta de provisões sofreu reforços ao longo de diversos exercícios, nunca tendo a Rct. utilizado tais movimentos para a cobertura de quaisquer riscos.

18 - Para além deste puro problema de qualificação jurídica, surge, ainda, uma questão de aplicação da Lei no tempo que urge esclarecer. De facto, o DL 442-B/88 surgiu como uma norma transitória de aplicação do artigo 44º do CCI. Ao referir-se aos lucros retidos, esse DL contém a expressão "lucros retidos e levados a reservas", enquanto aquele artigo falava em "lucros retidos ou levados a reservas". A diferença é relevante, já que no caso do artigo 44º do CCI a utilização da conjunção alternativa "ou" permitiu que a administração tributária elaborasse os pareceres supracitados, no sentido de dar relevância material não à forma contabilística de tratar os resultados, mas sim à forma como económica e financeiramente os mesmos resultados foram tratados.

19 - Parece evidente que o DL nº 442-B/88 é uma norma de direito transitório formal, limitando-se a definir a aplicação de um regime jurídico já existente a um determinado período, dissipando dúvidas face à entrada em vigor do CIRC.

20 - Tendo em conta os anos de aplicação que o regime do artigo 44º do CCI possuía e o esforço interpretativo que a administração tributária até então tinha produzido, no sentido de tornar claro o conteúdo desta norma, parece desprovido de qualquer sentido interpretar a alteração da conjunção, da lei antiga para a disposição transitória, de "ou" para "e" como uma intencional alteração do regime pelo legislador.

21 - A alteração na redacção parece ter sido fruto de um *lapsus linguae* do legislador, pelo que se impõe a interpretação rectificativa no sentido, não de alterar o espírito da norma, mas sim de trazer à luz, com inteira fidelidade, o verdadeiro e exacto conteúdo da norma, que as palavras imprecisas não souberam exprimir.

22 - O DL 442-B/88 apenas quis especificar o âmbito temporal de aplicação do artigo 44º do CCI e não alterar o seu conteúdo material.

23 - Vem reforçar aquilo que já seria prescrito pelo regime geral transitório do DL 215/89, de 1/VII, que, no nº 1 do seu artigo 2º, dispõe: "são mantidos nos termos em que foram concedidos, com as necessárias adaptações, os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro de 1988 (...). Os benefícios fiscais que se traduziam em aumento de custos, designadamente aceleração de reintegrações e amortizações, ou em deduções ao lucro tributável,



efectivam-se em sede de IRS ou IRC nos termos da legislação que lhes era aplicável”.

24 - Esta é uma norma que assegura que a uma determinada situação se aplica a norma de conteúdo material em vigor ao tempo em que ocorreu o facto jurídico relevante para a aplicação da norma. Como norma geral que é, cederá a sua posição somente a uma norma transitória especial que defina um regime jurídico específico para o momento de transição. Não é, de todo, esse o conteúdo do DL 442-B/88, que apenas vem regular o âmbito de aplicação temporal do artigo 44º do CCI.

25 - A sentença recorrida violou e fez assim uma incorrecta aplicação e interpretação do disposto no artigo 44º do CCI e do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30/XI, norma transitória que define a sua aplicação temporal, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que anule a liquidação impugnada, reconhecendo que a Rct. cumpriu os requisitos prescritos pelo sobredito artigo 44º.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que incompetente este STA, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

Levado ao conhecimento das partes este douto parecer do distinto PGA, apenas a Rct. se manifestou a respeito, contrariando-o, aberta e totalmente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já 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 da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da Rct. - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso -, importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que ora nos ocupamos.

Eis, pois, os factos disponíveis:

A) A impugnante apresentou a sua declaração mod. 22 do exercício de 1991 em 01/VI/92;

B) Com base nessa declaração, a impugnante autoliquidou a quantia de 22.312.810\$00;

C) No seguimento do exame externo realizado pela Fazenda Pública, esta procedeu à correcção da matéria colectável, por rectificação de benefício DLRR, no montante de 93.497.333\$00;

D) A impugnante contabilizou na conta de provisões para riscos e encargos várias verbas nos exercícios de 1986, 1987 e 1988, que pretende sejam considerados como lucros retidos e levados a reservas;

E) Não foram pagos à impugnante juros indemnizatórios relativamente aos montantes pagos em excesso e cujo direito de reembolso já lhe foi reconhecido em virtude de se ter tratado de erro imputável à administração uma vez que, à data da correcção efectuada, já era do conhecimento da mesma qual era o valor relevante para efeitos de DLRR.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal “*a quo*”.

Como bem nota o distinto PGA, não se loriga nele a factualidade vertida nas conclusões 9ª, 10ª, 11ª, 12ª e 13ª, que consubstancia o entendimento da Administração Fiscal vertido em “pareceres” atinentes à questão jurídica em causa.

Também a segunda parte da 17ª conclusão (que a própria Rct. aceita ser relativa a matéria de facto) não nos é revelada pelo probatório.

Com efeito, se a alínea D) do mesmo aponta para o reforço da conta de provisões em 1986, 1987 e 1988, é omissa quanto à alegada não utilização pela Rct. de "tais movimentos para a cobertura de quaisquer riscos".

Ora, como se entendeu no acórdão desta Secção de 4.V.94 - rec. nº 17463, "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".

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, 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 tese, 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. É que 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 é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Em suma: não se mostrando consolidada a matéria de facto, falece a este Supremo competência hierárquica para o conhecimento do presente recurso "*per saltum*", impondo-se a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 41, 1, a), do ETAF e 167º do CPT.

Destarte, procede a questão prévia em apreço.

Termos em que se acorda declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois só há matéria de direito) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Fundamentos. Rejeição liminar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Os fundamentos da oposição com assento no art. 286º do CPT são meios de defesa sobranes ou residuais, visto a lei impor que a defesa do contribuin-*

- te se faça em "primeira linha" no processo de impugnação judicial e no momento em que se define o direito.*
- II — *Só no caso da dedução desse meio processual ser impossível é que a lei consente o recurso ao processo de oposição como meio de defesa do contribuinte, mas essa defesa não pode fazer-se através da sindicância da legalidade da liquidação.*

Recurso n.º 23. 823; Recorrente: Stand Reis, Lda.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Stand Reis, Lda", deduziu a presente oposição à execução que contra si foi instaurada pela Fazenda Nacional, para cobrança da quantia de 80.451.833\$00, referente a IVA dos anos de 1993, 1994 e 1995, alegando que se dedica ao comércio de automóveis e que nessa qualidade foi visitado pelos Serviços de Fiscalização Tributária, os quais, finda a visita, produziram um relatório que deu origem à liquidação da quantia exequenda.

Todavia, acrescenta, aquela liquidação é ilegal, visto não ter tomado em conta as deduções de imposto a que a Oponente tinha direito.

Esta oposição foi objecto de rejeição liminar, por ter sido considerado que a mesma se limitava a questionar a legalidade da liquidação, o que não consentido por lei.

Inconformada com tal despacho a Oponente recorreu para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação, para o que alinhou a seguinte conclusão:

- A douda decisão recorrida ao considerar que na oposição à execução fiscal não é admissível a discussão da legalidade em concreto das dívidas exequendas viola, por erro de interpretação, o n.º 4 do art. 268º da CRP, na redacção que lhe foi dada pela Lei 1/97, de 20/9.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que o Recorrente teve oportunidade de impugnar a liquidação e que o invocado preceito da CRP não é violado pela CPT quando este estabelece prazo e processo próprio para sindicarmos a legalidade do acto tributário de liquidação.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O presente recurso vem, como se vê, de um despacho que rejeitou liminarmente esta oposição, na consideração de que os factos alegados pela Oponente como fundamento da sua pretensão, não encontravam previsão no art. 286 do CPT e de que, por isso, não lhe podiam servir de sustentação.

Contra essa decisão se queixa a Recorrente, alegando, no fundamental, que o n.º 4 do art. 268º da CRP garante a tutela jurisdiccional dos direitos dos administrados, permitindo-lhes a impugnação de quaisquer actos administrativos, e que, sendo assim, e para que possa dar conteúdo àquela disposição, se deve admitir a discussão da legalidade em concreto das dívidas exequendas nos processos de oposição à execução.

A Recorrente defende, assim, que o apontado preceito constitucional consente que se discuta a legalidade dos actos tributários em qualquer espécie de processo, nomeadamente no processo de oposição, pelo que se deve revogar o despacho recorrido visto o mesmo contrariar este entendimento.

Será assim? Vejamos.

2. 1. 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 que contra ele foi intentada.

No entanto, e porque as execuções fiscais 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 sobranes 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.

É neste momento, em que os actos tributários definidores da situação do contribuinte se constituem, que os mesmos devem ser "atacados com a invocação da sua ilegalidade.

Esse ataque deve fazer-se através de um meio processual próprio, o processo de impugnação judicial. - vd. arts. 120º e 123º do CPT.

Só no caso da dedução desse meio processual ser já impossível é que se admite o uso do processo de oposição como meio de defesa do contribuinte, mas esse uso está dependente da ocorrência de algum dos factos previstos como seu fundamento no citado art. 286 do CPT.

Ou seja, ultrapassados os prazos em que é possível questionar a legalidade dos actos tributários, maxime a liquidação, através do processo de impugnação os mesmos consolidam-se na ordem jurídica e essa legalidade já não é mais susceptível de sindicância.

Só assim não será com os casos pontuais da ilegalidade em abstracto, da duplicação da colecta e da inexistência de outro meio de impugnação da ilegalidade da liquidação, com assento nas als. a), f) e g) do n.º 1 do art. 286º do CPT.

Dai que, ressalvadas estas excepções, se posteriormente à definição do direito e ao termo do prazo de impugnação, o contribuinte apurar que a liquidação que o atingiu está ferida de ilegalidade não mais poderá sindicá-la.

Todavia é-lhe lícito servir-se do processo de oposição para extinguir a execução se ocorrer um facto extintivo da obrigação ou se se verificar qualquer outro dos fundamentos previstos no art. 286º do CPT. - vd. A.J. Sousa e J. S. Paixão, CPT, 2.ª ed., pg. 578.

Ou seja, por regra, o processo de impugnação é meio processual adequado à anulação dos actos tributários, com fundamento na sua ilegalidade, pelo que não é lícito o recurso ao processo de oposição com essa finalidade.

Estes princípios, que se retiram dos citados preceitos do CPT, em nada violam o que se dispõe no invocado n.º 4 do art. 268º da CRP, pois que em nada diminuem nenhuma das garantias que este concede.

2. 2. Descendo agora ao caso *sub judice* e procedendo à análise dos fundamentos em que se sustenta esta oposição logo se conclui que o Sr. Juiz a quo teve razão quando a rejeitou liminarmente, pois que, como ele afirma, a mesma se limita a questionar a legalidade da liquidação da dívida exequenda e essa sindicância não é consentida por lei.

Na verdade, se bem observarmos, de imediato se constata que a Oponente apenas ataca o acto de liquidação que deu origem à dívida exequenda, o que ela nem sequer nega, como se pode ver deste recurso, visto se limitar a alegar factos donde pretende retirar a conclusão da sua ilegalidade.

Todavia, e como acima se demonstrou, o processo de oposição não serve para essa finalidade e, sendo assim, nada mais nos resta do que afirmar que bem andou o Sr. Juiz a quo quando proferiu o despacho ora recorrido.

Com efeito, se a Recorrente entende que a liquidação da dívida exequenda é ilegal devia atacá-la no tempo próprio e através do processo de impugnação.

Tendo deixado expirar os prazos em que tal era possível não pode servir-se do processo de oposição para alcançar essa mesma finalidade. Nenhuma censura merece o despacho recorrido.

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, 16 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Execução fiscal. Reversão contra responsável subsidiário. Dívida de contribuições para a Segurança Social. Revogação dos decretos-Lei n.ºs 103/80, de 9 de Maio e 68/87, de 9 de Fevereiro. Ónus da prova da culpa. Regime à face do Código de Processo Tributário.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os Decretos-Lei n.ºs 103/80, de 9 de Maio, e 68/87, de 9 de Fevereiro foram tacitamente revogados pelo art. 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário.*
- 2 — *As contribuições devidas pelas entidades patronais para a Segurança Social, a partir da revisão constitucional de 1982 devem considerar-se como verdadeiros impostos.*
- 3 — *Assim, a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas destas, após a vigência do Código de Processo Tributário e até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária, é aferida à face do preceituado no n.º 1 do seu art. 13.º.*

Recurso n.º 23.889. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Pedro Nunes Magalhães Ferreira da Silva; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - PEDRO NUNO MAGALHÃES FERREIRA DA SILVA, residente no Porto, deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do

Porto, oposição à execução fiscal n.º 94/101950.3 da Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal do Porto.

Este Tribunal julgou a oposição procedente.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *A dívida exequenda refere-se a contribuições para o CRSS dos meses de Dezembro de 1993 a Março de 1994.*

2. *A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores pelas dívidas da sociedade resulta do disposto no art. 13.º do Código de Processo Tributário.*

3. *As receitas parafiscais desde que cobradas em processo de execução fiscal regem-se por aquele art. 13.º, por subordinação ao art. 1.º do CPT.*

4. *Dada a presunção legal do citado artigo 13.º dá-se a inversão do ónus da prova - art. 344.º do Código Civil.*

5. *O oponente reteve a parte da contribuição correspondente aos empregados da empresa e não a entregou ao Estado, utilizando os montantes para pagamento de salários.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de o recurso merecer provimento por, em suma, o Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, não estabelecer qualquer presunção de culpa, mas ela ser estabelecida no art. 13.º do Código de Processo Tributário e as referências feitas neste artigo a «contribuições» e «créditos fiscais» terem um sentido amplo, abrangendo também as devidas à Segurança Social.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) *Contra A. Borges Silva e Irmãos Lda. foi instaurada a execução fiscal supra-identificada para cobrança de Contribuições em dívida ao CRSS de Dezembro de 1993 a Março de 1994, no montante de esc. 1.479.607\$00.*

B) *A sociedade executada não possui bens para pagamento da quantia exequenda.*

C) *Naquela execução foi ordenada a reversão da execução contra o oponente.*

D) *O oponente usava o dinheiro relativo ao IVA e Segurança Social para pagamento de salários.*

E) *Em 1993 o agregado familiar do oponente teve um rendimento bruto de esc. 3.992.407\$00 e era composto por dois sujeitos passivos e um dependente.*

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se à responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes por dívidas de contribuições para a Segurança Social referentes aos anos de 1993 e 1994 é aplicável o regime previsto no art. 13.º do Código de Processo Tributário ou o previsto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais, por força do preceituado no art. 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio e no artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

A natureza das contribuições para a Segurança Social é controvertida na doutrina.

No caso das contribuições devidas pelas entidades patronais, que é o dos autos, tem-lhe sido atribuída a natureza de taxas (1), ou de prémios de seguro de direito público a favor de terceiro (2), ou tributos parafiscais com carácter de contribuições especiais (3), ou impostos sujeitos a um regime jurídico especial. (4)

O n.º 1 do art. 13.º do Código de Processo Tributário, na redacção inicial (vigente no período a que se reportam as contribuições que justificaram a reversão) estabelecia o seguinte:

*Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*

Das várias teses acima indicadas sobre a natureza das contribuições das entidades patronais para a Segurança Social apenas na última, que lhes atribui a natureza de impostos sujeitos a regime especial, será de aventar a possibilidade de enquadramento neste art. 13.º.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, inicialmente, inclinou-se para a tese que sustenta a natureza de prémios de seguro de direito público a favor de terceiro. (5)

Porém, posteriormente, considerou tais contribuições das entidades patronais como impostos. (6)

Esta alteração de orientação jurisprudencial, inspirada pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/92, de 12-11-92 (7) baseia-se na alteração da natureza das contribuições para a Segurança Social operada após a Constituição de 1976, no sentido da sua equiparação a impostos, consubstanciada na atribuição de competência aos tribunais tributários para os processos executivos (arts. 8.º, 9.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho) e consagração de garantias reais semelhantes às dos impostos (arts. 1.º a 3.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, e, depois, arts. 10.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio).

(1) SÉRVULO CORREIA, *Teoria da Relação Jurídica do Seguro Social, em Estudos Sociais e Corporativos*, n.º 27, Ano VII, 1968, página 300 e seguintes.

(2) ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal, I*, página 69.

(3) SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público, Introdução aos Subsectores Institucionais*, páginas 155-156.

(4) NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, 1995, volume I, páginas 88 e 321, BRAZ TEIXEIRA *Natureza Jurídica das Contribuições para a Previdência*, em *Estudos Comemorativos do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, volume I, 1983, página 47, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, página 30, TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 4.ª edição, página 311, nota (1), e CIMOURDAIN DE OLIVEIRA, *Lições de Direito Fiscal*, 5.ª edição, página 114.

(5) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 8-3-89, proferido no recurso n.º 10398;
- de 31-5-89, proferido no recurso n.º 10482, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-5-91, página 710;
- de 9-1-90, proferido no recurso n.º 12665, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 402, página 242;
- de 27-2-91, proferido no recurso n.º 12988, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-92, página 223.

(6) Neste sentido, pode ver-se o acórdão de 24-1-96, proferido no recurso n.º 19585, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 453, página 263.

(7) Publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 421, página 137.

Subsistia, porém, uma diferença entre aquelas contribuições e os impostos, que residia na não exigência legal de inscrição orçamental daquelas, como condição da sua cobrança, exigência esta que só era feita apenas em relação às receitas e despesas da Administração Central do Estado e receitas e despesas dos fundos autónomos (art. 3.º da Lei 64/77, de 26 de Agosto), norma que suportava uma prática de não inscrição orçamental das receitas e despesas da Segurança Social.

Essa prática, aliás, estava em sintonia com o preceituado no n.º 1, alínea b), do art. 108.º da C.R.P., na redacção de 1976, que, quanto ao orçamento da Segurança Social apenas exigia a inscrição no orçamento das suas «linhas fundamentais», prescindindo, pois, da inscrição das respectivas despesas e receitas.

Essa falta de previsão orçamental, por outro lado, era um elemento que servia de base à não qualificação de tais contribuições como impostos, mas como receitas parafiscais, pois a não inscrição orçamental é um dos traços comuns de todos os tipos de receitas que a doutrina integrava neste pouco preciso conceito. (8)

Esta situação alterou-se, porém, com a revisão constitucional de 1982, que, alterando aquela alínea b) do n.º 1 do art. 108.º, passou a impor que o Orçamento do Estado contivesse também o orçamento da Segurança Social.

Na sequência desta alteração constitucional, a Lei 40/83, de 13 de Dezembro, veio revogar a referida Lei 64/77, passando a estabelecer expressamente, no n.º 1 do seu art. 3.º, que «o orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas da administração central, incluindo as receitas e despesas de todos os serviços, institutos e fundos autónomos, bem como as receitas e despesas da segurança social». (9)

A partir destas alterações legislativas, desapareceram as diferenças relevantes para a caracterização de tais contribuições devidas pelas entidades patronais como impostos, pois elas constituem prestações pecuniárias, com previsão no Orçamento do Estado, coactivamente impostas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público, com vista à realização de fins públicos, sem existir vínculo sinalagmático entre elas e qualquer contraprestação.

Esta identidade de tratamento, a nível de garantias, das contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais e os impostos foi mantida em 1987, quando o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, veio determinar tanto em relação a tais contribuições como aos impostos a aplicação do regime previsto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

(8) As receitas parafiscais, à face da doutrina dominante, englobam as receitas da Administração Central cobradas por institutos públicos ou outras pessoas de direito público, com carácter obrigatório e definitivo, não sancionatório, sem previsão orçamental e destinadas a financiar funções económicas do Estado ou do sector público.

Neste sentido, pode ver-se SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume II, 4.ª edição, página 75, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, página 65 e 69 (que engloba no conceito de receitas parafiscais, as contribuições para a segurança social) e NUNO SÁ GOMES, *Curso de Direito Fiscal, I* volume, páginas 175-181.

Também no mesmo sentido, o acórdão do S.T.A de 29-5-96, proferido no recurso n.º 18986.

(9) Esta redacção foi mantida, no que aqui interessa, pela Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que no seu art. 3.º, n.º 1, estabelece que «o Orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas da administração central, incluindo as receitas e despesas de todos os organismos que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, adiante designados por serviços e fundos autónomos, bem como o orçamento da Segurança Social».



A referência cumulativa, neste Decreto-Lei n.º 68/87, ao art. 16.º do C.P.C.I. (que previa a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada por contribuições, impostos, multas e quaisquer dívidas ao Estado) e ao Decreto-Lei n.º 103/80 (que previa a mesma responsabilidade relativamente às contribuições para a Segurança Social), era explicável, embora estas então já constituíssem impostos, por esta última responsabilidade estar prevista autonomamente neste último diploma e não estar na previsão daquele art. 16.º do C.P.C.I. (pelo menos sem uma interpretação actualista), diplomas estes emitidos antes das referidas alterações constitucional e legal que permitem identificar estas contribuições como impostos.

Porém, em 1991, quando foi publicado o Código de Processo Tributário e revogado o Código de Processo das Contribuições e Impostos, ao rever-se o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas dívidas das sociedades de responsabilidade limitada, não se justificava já que se aludisse separadamente às contribuições referidas e aos impostos, por então já não haver razões para não englobar neste conceito aquelas contribuições.

Por isso, a omissão de referência no art. 13.º do C.P.T. às contribuições devidas pelas entidades patronais para a Segurança Social, não obsta ao seu enquadramento na previsão deste artigo.

Por outro lado, o referido art. 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, por consagrar um regime de responsabilidade subsidiária que não se compagina com o do C.P.T., deve considerar-se revogado pelo art. 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

Aliás, à face da evolução legislativa que se referiu, no sentido da aplicação do regime dos impostos às contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais, não será razoável fazer outra interpretação.

Com efeito, a admitir-se a tese sustentada na decisão recorrida, com a consequente diferenciação do regime daquelas contribuições dos restantes impostos, seria aceitar a existência de uma total mudança de rumo na política legislativa seguida nesta matéria desde 1976, em que se fez uma equiparação dos regimes de responsabilidade subsidiária destas contribuições e dos impostos, sem que seja perceptível qualquer razão que possa explicar esse arrear de caminho.

A falta de razoabilidade do estabelecimento de uma diferenciação de regimes será particularmente evidente se se tiver em conta o que atrás se disse sobre a alteração constitucional de 1982, pois, se mesmo antes delas se entendeu não haver razões para diferenciar a responsabilidade subsidiária por contribuições para a Segurança Social e por impostos, menores razões haverá para estabelecer actualmente uma distinção, quando aquelas se enquadraram neste conceito.

Por isso, e não será, decerto, a razão de menos peso, também por a interpretação que aqui se adopta ser a mais razoável, ela é a que se deve presumir ter sido adoptada legislativamente, em consonância com o preceituado no art. 9.º, n.º 3, do Código Civil.

4 - À face do regime do art. 13.º do C.P.T., a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada por dívidas de contribuições e impostos existia sempre que não se provasse que não foi por culpa sua que o património daquela se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

No caso dos autos, está provado que a sociedade devedora originária, A. BORGES SILVA E IRMÃOS, LDA, não possui bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda relativa a contribuições em

dívida à Segurança Social referentes aos meses de Dezembro de 1993 a Março de 1994 - alíneas A) e B) da matéria de facto fixada.

Está também implícito na globalidade da decisão recorrida que o oponente era gerente da executada originária no período a que se referem as dívidas, o que é, aliás, afirmado por ele próprio na petição de oposição (arts. 1.º, 5.º, 11.º e 12.º).

Por outro lado, deu-se como assente na decisão recorrida que « o oponente não conseguiu demonstrar que não teve culpa na situação de insuficiência patrimonial» (fl. 99).

Assim, em conformidade com o preceituado naquele n.º 1 do art. 13.º do C.P.T., dependendo o afastamento da responsabilidade da prova da falta de culpa pela insuficiência patrimonial da sociedade, terá de concluir-se que ela não é de afastar, no caso em apreço.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a oposição.

Custas pelo oponente, só na 1.ª instância.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Fui presente, *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Dec. - Lei n.º 337/91. Rendas. Abatimentos ao IRS por não residentes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O DL 337/91, de 10/9, não estabelece, nem no seu articulado nem os propósitos formulados no seu preâmbulo, qualquer distinção entre os cidadãos residentes e os não residentes e, muito menos, exclui estes últimos do acesso aos benefícios criados por ele, pelo que, nessa ausência, esta exclusão só poderia ser considerada se resultasse da economia global do CIRS.*
- 2 — *Ora, não estabelecendo este código um princípio geral que limite os abatimentos e as deduções à colecta aos residentes, os não residentes poderão fazer aqueles abatimentos e deduções que forem sendo criados por lei, salvo se esta expressamente os excluir.*
- 3 — *Deste modo, as importâncias recebidas a título de renda, decorrentes de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do DL 321-B/90, de 15/10, poderão ser abatidas ao rendimento líquido global para efeitos da determinação da matéria colectável em sede de IRS, mesmo que as mesmas tenham sido recebidas por não residentes.*

Recurso n.º 23.931. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Mário Ferreira Lopes e mulher; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Mário Ferreira Lopes e esposa Maria de Fátima Rei Lopes, impugnam no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Braga a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1995, efectuada pela 2.a RF de Braga, alegando terem direito ao abatimento das importâncias recebidas a título de rendas, ao abrigo do que se dispõe no DL n.º 337/91, de 10/9, direito que a Administração Fiscal não lhes reconheceu, como o comprova o acto tributário sindicado.

Tal impugnação foi julgada procedente e, conseqüentemente, anulada a referida liquidação.

O Representante da Fazenda Nacional junto do identificado Tribunal não se conformou com aquela sentença anulatória, pelo que dela veio recorrer formulando as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> - O DL 337/91, de 10/9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.

2.<sup>a</sup> - Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art. 55.º do CIRS e as deduções à colecta pelo art. 80.º do CIRS.

3.<sup>a</sup> - Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles arts. Não são aplicáveis aos não residentes.

4.<sup>a</sup> - Sendo assim, e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5.<sup>a</sup> - O officio circulado n.º 5/92, de 92.03.23, do SAIR - Direcção de Serviços do IRS - DGCI foi posteriormente alterado.

6.<sup>a</sup> - É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e dos não residentes de forma diversa.

7.<sup>a</sup> - Muito embora estes argumentos aduzidos o Sr. Juiz *a quo* pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que, conforme abundante jurisprudência deste STA, o Tribunal recorrido tinha feito boa justiça.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos

1. - Na sua declaração de rendimentos (mod. 2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeitavam os rendimentos deviam ser considerados residentes no estrangeiro.

2. - Na declaração referida em a) os Impugnantes inscreveram o valor de 782.000\$00, como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do DL 321-B/90, de 15/10, até 31/12/93.

3. - A Administração Fiscal não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, notificando os impugnantes da liquidação, no valor de 117.300\$00, com data limite de pagamento em 30/9/96, que se encontra paga.

## III

1. Como flui do relato que antecede a **única questão que se coloca para nosso julgamento** é da de saber se as importâncias recebidas a título de renda, em resultado da celebração de contratos de arrendamento habitacional ao abrigo do clausulado no DL 337/91, de 10/9,

podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de IRS das pessoas não residentes.

O Sr. Juiz *a quo* entendeu que essa pergunta merecia resposta positiva e, procedendo em conformidade, anulou a liquidação aqui sindicada.

É desta decisão que vem o presente recurso onde se defende que, por força das disposições contidas nos arts. 55º e 80º do CIRS, o benefício previsto no citado diploma deve ser considerado como um abatimento e estes, tal como as deduções à colecta, estão, por princípio, interditos às pessoas não residentes.

Assim, continua o Recorrente, seria ilógico pensar que o legislador, neste caso concreto, quis fugir à referida regra geral e, contrariando-a, estender aos não residentes um abatimento criado apenas para benefício das pessoas residentes.

Será assim ?

Vejamos.

**2. O DL 337/91, de 10/9, foi publicado no âmbito de uma política governamental destinada a resolver o problema habitacional.**

E na, na convicção do responsável pela sua implementação, esse problema só se resolveria quando "o mercado de arrendamento constituísse uma verdadeira alternativa ao mercado de aquisição de casa própria" - vd. o preâmbulo do mencionado diploma.

Foi por isso, para a concretização de uma política que dinamizasse o mercado de arrendamento, que o Governo fez publicar o identificado diploma tendo em vista "contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento", através "de um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano". - vd., de novo, aquele preâmbulo.

E, assim, aí se estabeleceu que "as importâncias recebidas a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31/12/93 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo DL n.º 321-B/90, de 15/10, podiam ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos do IRS do ano em que são englobadas...", benefício esse que era "susceptível de ser utilizado pelo período de 6 anos" e se aplicava "às rendas recebidas a partir de 1/1/91." - n.ºs 1 e 2 do art. 1.º do referido DL 37/91.

Como se pode ver o mencionado diploma não estabelece, nem no seu articulado nem nos propósitos formulados no seu preâmbulo, qualquer distinção entre os cidadãos residentes e os não residentes, o que se compreende visto o mesmo evidenciar uma única preocupação, a de procurar contribuir para a resolução do problema habitacional através da retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento.

E não estabelecendo o legislador do referido diploma essa diferenciação, e, portanto, não definindo ele qualquer exclusão no acesso aos referidos abatimentos para os não residentes, essa exclusão só poderia ser considerada se resultasse da economia global do CIRS.

Ora o Representante da Fazenda Nacional entende que essa exclusão se pode retirar do que se disciplina no CIRS, e convoca para a defesa dessa tese não só o que dispõem os seus arts. 55º e 80º, mas também o modo como aquele compêndio normativo "define, em termos estruturais, a tributação dos residentes e dos não residentes".

Ou seja, na tese do Representante da Fazenda Nacional o legislador daquele código restringiu aos cidadãos residentes a possibilidade de fazerem abatimentos e deduções à colecta, princípio que, acrescenta, não se vê que legislador do DL 337/91 tivesse querido contrariar.

Todavia, não nos parece que tenha razão.

Na verdade, se é certo que os abatimentos e deduções consentidos pelos apontados dispositivos se restringem aos cidadãos residentes no território nacional, certo é também que deles **não se pode retirar o princípio geral de que o legislador tenha querido vedar aos não residentes a acesso a todos e quaisquer abatimentos ou deduções.**

E tanto assim é que a Lei no n.º 2 do art. 15º do mesmo código estabelece que “tratando-se de não residentes o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português... sem prejuízo do que a lei disponha quanto a deduções e abatimentos” (sublinhado no nosso).

Ou seja, apesar das restrições que decorrem dos citados arts. 55º e 80º para os não residentes, **certo é que o legislador do CIRS não quis excluir, de forma definitiva e para todos os casos, a possibilidade de os não residentes poderem fazer deduções ou abatimentos e, daí, o que se prescreve no referido n.º 2 do art. 15º, abrindo-se a possibilidade de o legislador criar situações de que resultem abatimentos e de estes se poderem estender aos não residentes.**

**É o que acontece com o diploma acima identificado.**

Tal significa que, ao contrário do que se sustenta no recurso, dos citados dispositivos não resulta nenhum princípio geral que exclua os não residentes da possibilidade de aceder a todos e quaisquer abatimentos e/ou deduções à colecta.

É, pois, certo que a pretendida exclusão não resulta da economia do CIRS e, se assim é, nada impede que os Recorrentes possam ter acesso ao pretendido benefício.

Esta tem sido, aliás, a jurisprudência constante e reiterada deste Tribunal. — vd., entre outros, Acs. de 21/2/98 (Rec. 23.045), de 9/12/98 (Recs. 23.125 e 23.128), de 27/1/99 (Recs. 23.127 e 23.180), de 10/2/99 (Recs. 22.965 e 23.039), de 3/3/99 (Recs. 23.178) e de 5/5/99 (Rec. 23.925).

Bem andou, pois, o Sr. Juiz *a quo* quando assim entendeu e, consequentemente, anulou a liquidação impugnada.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Sem custas dado o Representante da Fazenda Nacional estar isento.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* (votou a conclusão, na base da jurisprudência reiterada do tribunal e nos termos do art.º 8 n.º 3 do Cód. Civil) — *Vitor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Custas. Reforma da decisão quanto a custas. Reclamação da conta. Fazenda Pública. M. P. Legitimidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não cabe ao representante da Fazenda Pública mas ao M.P. a legitimidade para pedir a reforma da conta ou*

*da decisão quanto a custas, nos Processos Judiciais Tributários.*

2 — *Salvo sempre o caso da condenação em custas da própria Fazenda Pública, mau grado a respectiva isenção, caso esta em que, todavia, ela actua então como parte directamente interessada no pleito.*

Recurso n.º 23.938. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Camilo Ferraz Reis Moura; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela fazenda pública, do despacho do TT de 1ª Instância do Porto, proferido em 14/01/99 que indeferiu a reclamação da conta, apresentada pela mesma.

Fundamentou-se a decisão, em que este STA vem decidindo ser aplicável, nos processos dos tribunais tributários, o disposto no art. 50º do C.C.J., não sendo “da competência da Fazenda Pública a fiscalização da conta mesmo que ela se circunscreva à 1ª Instância”, sendo “tal acto deferido por lei ao M.P.”

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3º e 4º do Decreto - Lei nº 29/98, de 11/02, que o aprovou.

2 - Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção - Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3º e 4º do Decreto - Lei nº 29/98, de 11/02.

3 - Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do n.º 2 do artigo 45º do CPT.

4 - Conhecer, se são de liquidar na 1ª instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidados, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo “quantum”, como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses.

5 - “*In casu*” e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só administrados pela Direcção-Geral dos Impostos, como a ela consignados - Cfr. artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/02.

6 - Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a representar, ainda que com isenção torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.

7 - Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ nº 467, pp. 404 e nem estar compreendida na previsão constante do nº 1 do artigo 41º do CPT.

8 - Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1ª Instância das fixadas no Supremo Tribunal Administrativo, tem de ter-se por assente que as devidas em ambas as instâncias têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigos 50º e 51º nº 1 do Código das Custas Judiciais e ao artigo 21º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, têm por destino o consignado no artigo 4º do Decreto - Lei nº 29/98, de 11/02 e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não ser possível misturar alhos com bogalhos.

9 - A douda decisão recorrida violou o artigo 72º do ETAF e o artigo 42º nº 1 do Código do Processo Tributário.

Termos em que deve ser revogada a douda decisão recorrida, com as legais consequências”.

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido de que “não deverá tomar-se conhecimento do recurso pois, “conforme tem vindo a ser decidido por este STA, a Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a reforma da conta ou da decisão quanto a custas”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Conforme se mostra dos autos, baixados estes à 1ª Instância, ordenou-se se procedesse à respectiva contagem, tendo sido efectuada a respectiva conta - fls. 93.

Em 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 art. 50º.

O que foi indeferido, nos termos expostos, pelo despacho ora recorrido.

Importa apreciar prioritariamente a legitimidade da Fazenda Pública para o presente recurso.

O ETAF - art. 69º e segts. e 72º e segts. - veio estabelecer uma nova regulamentação para os Tribunais Administrativos e Fiscais, dualizando autonomamente as funções e respectiva representação do M.P. e da Fazenda Pública, ao contrário da unidade anteriormente existente, nos termos dos arts. 48º e segts. da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, em que a representação unitária das duas entidades era conferida a funcionários da Direcção Geral das Contribuições e Impostos - art. 53º al. b) deste último diploma.

Assim, compete agora ao M.P. defender a legalidade e promover a realização do interesse público - art. 69º nº 1 do ETAF -, para o que actua officiosamente e goza dos poderes e facultades estabelecidas nas leis de processo (art. 71) sendo representado pelos diversos escalões da respectiva hierarquia (art. 70º).

Por sua vez, compete aos representantes das Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta (art. 72º), gozando dos poderes e facultades estabelecidas nas leis de processo (art. 74º) cumprindo a

representação à hierarquia da Direcção Geral das Contribuições e Impostos (art. 73º).

Estabelece-se, assim, ao contrário do que sucedia anteriormente, distinção nítida entre as duas funções.

Cfr. Artur Maurício e outros, Contencioso Administrativo, pág. 68.

E, na mesma linha, dispõe agora o CPT; cfr. respectivamente os arts. 41º e 42º.

Sintetizando, pode, assim, dizer-se que o M.P. actua em defesa da legalidade, supra partes, e a Fazenda em defesa de interesses próprios, ou seja, como parte.

Cfr. os Acd. deste STA, de 21/05/97 Rec. 21.305 e de 04/06/97 Rec. 21.585.

Ora, no caso, a Fazenda não actua como parte, em defesa de um tal interesse, pois não foi condenada em custas, já que delas está isenta - art. 2º da Tabela de Custas e art. 3º nº 1 al. a) do respectivo Regulamento.

Se a Fazenda, mau grado tal isenção, houvesse sido condenada nas mesmas, então teria, sem dúvida, legitimidade para o recurso pois actuaria naquela qualidade e em defesa de um interesse próprio e directo.

Todavia, o recurso ora em causa só pode entender-se adentro daquela "defesa da legalidade"

Aliás, mesmo como parte, nem sempre compete à Fazenda Pública a representação da Administração, ainda que fiscal e tributária.

É o que acontece, por exemplo, com relação às Câmaras Municipais - cfr. arts. 29º nº 3, 62º e 73º al. d) do ETAF e o Ac do TC de 25/10/94, in D. Rep. 2.ª Série, de 26/07/95 - e à D. G. Alfândega - art. 73º al. f).

Ao que acresce que, tendo embora o imposto de justiça a natureza jurídica de taxa - cfr. aliás, já o preâmbulo do Dec. - Lei 223/83, de 27 de Maio e, ora, o art. 1º do C.P. Judiciais, além do ac. do TC de 31/05/89 in BMJ 387-621 -, não há aí, qualquer "acto tributário de liquidação" - que defina uma relação jurídica do tipo, como aplicação de uma norma material a determinada situação da vida real, estabelecendo o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando, para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante, e para o segundo o dever de a prestar - cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, pág. 414.

A elaboração da conta concretiza-se, antes, num 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, é um acto materialmente jurisdicional que não administrativo, não concretizando a efectivação da conta qualquer acto tributário mas, antes, mera emanção procedimental daquela condenação.

Cfr. os Acds. do TC nos 182 e 247/90 e 358/91 in D. Rep. 2ª Série, respectivamente, de 11/09/90 e 08/01/92 e deste STA, de 04/06/97 Rec. 21.585 e de 21/05/97 Rec. 21.305.

Não é, assim, à Fazenda Pública mas ao M. P., quer na respectiva instância quer neste STA, que compete exercer o controlo da legalidade das contas efectuadas naqueles processos ou pedir a reforma da respectiva decisão quanto a custas, salvo, nos termos expostos, o caso da respectiva condenação nas mesmas (actuação como parte).

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme reiterada e mais recente deste tribunal: cfr. os Acds. de 25/06/98 rec. 22.638, de 20/05/98 Rec. 21.477, de 4/06/97 Rec. 21.585, de 21/05/97 Rec. 21.305, de 24/03/99 Recs. 23.462, 23.182 e 23.229, 17/02/99 Rec.



23.338, 10/02/99 Recs. 23236, 23.056, 23.046, de 03/02/99 Recs. 22.746, 23.181, 23.071, 20/01/99 Rec. 23.271, 13/01/99 Rec. 22.745.

Termos em que se acorda julgar a Fazenda recorrente parte ilegítima, não se tomando conhecimento do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS. Abatimentos. Rendas. Dec. - Lei n.º 337/91. Não residentes. Art.º 8.º n.º 3 do Código Civil.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É jurisprudência reiterada e uniforme do STA, que as importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, nos termos do Dec. - Lei 337/91, de 10/09, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, de sujeitos passivos não residentes.*
- 2 — *Jurisprudência a considerar, atento o disposto no art. 8.º do Código Civil.*

Recurso n.º 23.948. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel do Rio Alves Rodrigues e Mulher; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro 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 Instância de Braga, proferida em 08/01/99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por MANUEL DO RIO ALVES RODRIGUES e ADELAIDE ARAÚJO GOMES, contra a liquidação de IRS de 1995, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que nem o Dec. - Lei n.º 337/91 nem a Lei 20/91 que o autorizou distinguem entre residentes e não residentes para efeitos da concessão do respectivo benefício, coincidindo a *ratio* do preceito com a sua letra: a dinamização do mercado de arrendamento, como adverte o preâmbulo daquele primeiro diploma legal.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

- 1.ª - O DL 337/91 de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;
- 2.ª - Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art. 55.º do CIRS e as deduções à colecta pelo art. 80.º do CIRS;
- 3.ª - Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes;

4º - Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5º - O ofício circularizado nº 5/92 de 92.03.23 do SAIR - Direcção de serviços do IRS-DGCI foi posteriormente alterado;

6º - É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa;

7º - Muito embora estes argumentos aduzidos, o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* pronunciou-se no sentido de deferimento do pedido.

Nestes termos... deverá ser proferido outro acórdão que altere a sentença de folhas 43 a 45, que não se poderá manter por violar os artigos 55º e 80º do CIRS, mantendo-se a liquidação...".

Os impugnantes não contra-alegaram.

O Ex<sup>mo</sup> magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que "a decisão recorrida fez correcta interpretação e aplicação do direito, decidindo-se de acordo com a jurisprudência uniforme deste STA", que cita.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância - art. 713º nº 6 e 726º do C.P. Civil.

A questão dos autos é a de saber se as importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, nos termos do Dec. - Lei nº 337/91, de 10/09, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, de sujeitos passivos não residentes.

Ora, é reiterada e uniforme a jurisprudência deste STA sobre o ponto, no sentido de uma resposta afirmativa e para cuja fundamentação, *brevitatis causa*, se remete.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 9/Dez/98 Rec. 23.125 e 02/12/98 Rec. 23.045 de 09/Dez/98 Rec. 23.125, 13/01/99 Rec. 23.050, 20/01/99, Rec. 23.128, 27/01/99 Recs. 23.127, 23.180, 03/02/99 Recs. 22.966, 23.177, 10/02/99 Recs. 23.039, 22.965, 23.265 e 23.264, 17/02/99 Rec. 23.126, 3/03/99 Recs. 23.178, 23.044 e 23.179, de 17/03/99 Recs. 23.262 e 23.263 de 24/03/99 Rec. 23.259, e de 05/05/99 Rec. 23.925.

E, segundo dispõe o art. 8º nº 3 do Código Civil, "nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

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

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Créditos da Segurança Social. Privilégio imobiliário geral do artigo 11º do DL nº 103/80, de 9/V.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*O privilégio imobiliário geral do artigo 11º do DL nº 103/80, de 9/V, não confere o direito de sequela, por isso que não oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.*

Recurso n.º 23.982. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fernando de Carvalho Moreira Pinto; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a presente oposição, deduzida por Fernando de Carvalho Moreira Pinto, rematando a sua alegação com as seguintes conclusões:

O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs 1 e 3 do artigo 735º do C. Civil.

Atenta a imperatividade do estatuído no nº 3 de tal preceito, essa norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções.

Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no artº 751º do CC e, consequentemente, o privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no artº 147º do CPCl é, assim, legal e o oponente parte legítima para a execução.

A sentença recorrida violou o preceituado nos arts. 147º do CPCl, 735º, 3, e 751º do C. Civil e 11º do DL nº 103/80, de 9/V.

Contra-alegando, o Rcdº Fernando de Carvalho Moreira Pinto pugna pela manutenção do julgado.

O EMMP entende, também, que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) Contra António Jesus de Sousa foi instaurado um processo de execução fiscal em 18/VII/85 para cobrança da quantia de esc. 32.115.268\$00, sendo 19.194.124\$00 de contribuições à segurança social dos anos de 1984 a 1985 e 12.921.144\$00 de quotizações de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, mora e multa devidos ao antigo Gabinete do Fundo de Desemprego, a que acrescem juros de mora e custas.

B) Nos autos de execução de que estes são dependentes foram penhoradas as fracções autónomas A, E e F do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua Pero de Alenquer, nºs 55 a 57, Porto, inscrito na matriz predial da freguesia de Nevogilde sob o artº 120º e descritas na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob os nºs 00028-A, 00028-E e 00028-F, cujas penhoras a favor da Fazenda Nacional foram registadas em 24/IV/87.

C) Nos autos de execução nº 8471, foi penhorado, em 23/IX/86, um prédio urbano em construção sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, nºs 3 a 41, e Rua do Bonfim, nºs 561 a 563, omisso na matriz predial urbana, estando o terreno inscrito na matriz predial rústica sob o artº 19º e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº 51139, a fls. 157 do nº B-144. Não foi efectuado o registo da penho-

ra, em consequência de a execução ter sido suspensa a pedido da exequente por celebração de acordo extrajudicial.

D) O oponente é proprietário das fracções autónomas identificadas pelas letras F e EA do prédio atrás referido, com registo de aquisição efectuado no dia 27/IV/89.

E) A execução foi revertida contra os actuais proprietários de tal prédio, nos termos dos arts. 147º do CPCl e 11º do DL nº 103/80, de 9/V, e por não terem sido encontrados outros bens susceptíveis de penhora.

F) Em 29/XI/96, o oponente foi citado do despacho que ordenou contra si a reversão da execução de que estes autos são dependentes.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", cabe referir que a questão decidenda é a de saber se o privilégio imobiliário geral estabelecido no artigo 11º do DL nº 103/80, de 9 de Maio, confere ao credor o direito de seqüela.

Segundo tal preceito, "os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua contribuição, 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 artigo 748º do Código Civil".

O artigo 2º do DL nº 512/76, de 3/VII, previu também este privilégio, mas sem aquela latitude temporal.

Surgiu assim, a figura nova do privilégio imobiliário geral, por isso que abarca todos os imóveis existentes na esfera patrimonial das entidades patronais à data da instauração do processo executivo.

É sabido que, segundo o Código Civil os privilégios imobiliários são sempre especiais - n.º 3 do artigo 735º. Compreendiam só o valor dos imóveis referidos nos artigos 743º e 744º, prevalecendo contra terceiro adquirente posterior dos mesmos - direito de seqüela: *ubi rem meam invenio ibi vindico*.

O mesmo sucede com os privilégios mobiliários especiais (v. artº 750º).

Já "a existência do privilégio geral não impede (...) que o devedor aliene ou onere bens do seu património, quer a título oneroso, quer gratuito. Essas alienações são oponíveis ao credor, ao qual, no entanto, cabe, nos termos gerais, o direito a usar da impugnação pauliana" - Professores Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, vol. 1º, pág. 770.

Pois bem, qual o regime aplicável ao privilégio imobiliário geral estabelecido no citado artigo 11º do DL 103/80 nas suas relações com os direitos de terceiro? O regime do privilégio geral do artigo 749º do Código Civil (aí pressuposto só para o privilégio mobiliário, como óbvio é)? Ou o regime dos privilégios imobiliários do artigo 751º do mesmo compêndio substantivo (aí referentes, indubitavelmente, apenas aos privilégios especiais)?

Conforme se sublinha no acórdão desta Secção de 13/III/1996, rec. nº 19748, in BMJ nº 455, págs. 327 e segs., "surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abrangendo todos os bens imóveis do devedor".

Acresce, como notam os citados Autores (cfr. op. cit., pág. 771), o próprio artigo 751º do Código Civil consagra "solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena e, embora não haja registo de

privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças". E, hoje, acrescentamos nós, mais acessível está esse conhecimento através dos tão disseminados meios informáticos da Administração Fiscal.

Ora, *in casu*, como se salienta no sobredito aresto, "nem o privilégio se refere a bens determinados, pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida, como se torna bem difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam as contribuições devidas à Segurança Social.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade "(...) a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que esta se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração de processo executivo.

Ora, o privilégio em causa não tem qualquer relação directa com os bens sobre que incide, como "uma espécie de ónus real" sobre eles (...).

Dir-se-á, por fim, que consagrando o artigo 10º do DL nº 103/80 um privilégio geral, incoerente se nos afigura a atribuição de um privilégio especial às mesmas dívidas, sendo que, nos termos do artigo 9º, 3, do Código Civil, é de presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas.

De concluir é, pois, que o privilégio imobiliário geral previsto no citado artigo 11º não confere o direito de seqüela, não é oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

E nem em contrário se argumente com o facto de o artigo 147º do CPCI (a coberto do qual foi ordenada a reversão contra o oponente - vide fls...) se referir a "dívida com privilégio sobre os bens que se tenham transmitido a terceiros", não enunciando, pois, distinção entre privilégio geral e privilégio especial. É que, quando tal diploma adjectivo foi editado - 27.IV.1963 -, apenas existia a figura jurídica do privilégio imobiliário especial.

Daí, certamente, que Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão entendessem que "a reversão da execução contra os terceiros adquirentes só ocorre quando sobre estes incida um privilégio especial (mobiliário ou imobiliário) ou garantia geral (hipoteca legal)" - cfr. nota 4 àquele preceito, CPCI Comentado e Anotado, 2ª edição, pág. 428.

Decidindo conforme o que acima defendemos, a sentença recorrida não merece, no ponto, censura.

Termos em que se acorda confirmá-la na parte impugnada, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* (concordo com a decisão, mas o artº 11º é inconstitucional por falta de referendo do D.L. 103/80.) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 16 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Quotizações para o Fundo de Desemprego. Créditos da Previdência. Prescrição. Privilégio imobiliário geral. Inoponibilidade ao terceiro adquirente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As quotizações para o Fundo de Desemprego constituíam impostos indirectos que foram abolidos.*
- 2 — *O prazo de prescrição dessas quotizações para o Fundo de Desemprego computa-se nos termos constantes dos art.ºs 48º da LGT, 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12 e 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12.*
- 3 — *O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 é um privilégio imobiliário geral e não goza do direito de sequela.*
- 4 — *O terceiro adquirente da coisa abrangida por esse privilégio imobiliário geral pode opor o seu direito real de gozo ao credor Previdência Social.*

Recurso n.º 24.028. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Ana Gonçalves Medeiros; Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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, de 28/2/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo - 1ª Secção), de 28/2/99, que julgou totalmente procedente a oposição deduzida por ANA GONÇALVES MEDEIROS, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal revertida contra a mesma para a cobrança de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego e contribuições para o CRSS, e inicialmente movida contra António de Jesus Sousa, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2. Como causas de pedir da oposição, a ora recorrida alegou, em síntese, a prescrição da dívida exequenda, a sua ilegitimidade pela dívida exequenda por ela não constar do título executivo, não ser sucessor do originário devedor, nem responsável pela dívida e o credor não gozar do direito de sequela e, finalmente, a inconstitucionalidade do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 enquanto interpretado no sentido de conferir o direito de sequela independente de registo relativamente a imóvel transmitido a terceiro.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a causa de pedir da prescrição da dívida exequenda.

Mas, conhecendo, da ilegitimidade substantiva, se bem que apenas quanto às contribuições para o CRSS, julgou a oposição totalmente procedente, sob fundamento de que a execução fiscal só poderia ser revertida contra a oponente nos termos do art.º 147º do CPC1, sob cuja

vigência a situação jurídica se havia constituído, se o credor gozasse do direito de sequela e o privilégio imobiliário de que aquelas contribuições beneficiavam nos termos do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 não lho conferiam.

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido, pretextando, em síntese que:

- « O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 735º do C. Civil».

- « Atenta a imperatividade do estatuído no n.º 3 do art.º 735º do C. C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções».

- « Por assim ser, e-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do C. Civil, e consequentemente tal privilégio e oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela».

- « A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147º do CPCL, é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução».

- « A douta sentença recorrida violou o preceituado nos art.º 147º CPCL, 735º, n.º 3 e 751º do C. Civil, e art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5».

5. O recorrido contra-alegou defendendo o julgado.

6. O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por, no seu entender, estar prescrita a dívida ao Fundo de Desemprego, nos termos do art.º 5º do DL. n.º 398/98, de 17/12, e, quanto às contribuições para o CRSS, por a decisão recorrida ter efectuada uma correcta interpretação e aplicação da lei, correspondente à orientação jurisprudencial sobre a matéria de que é expressão o acórdão deste STA, de 3/2/99, proferido no Rec. n.º 23 250.

## B - A FUNDAMENTAÇÃO

7. As questões decididas.

São as de saber se os créditos do ex-Fundo de Desemprego estão prescritos e se as dívidas à previdência gozam do direito de sequela.

8. A matéria de facto.

As questões postas a este tribunal *ad quem* têm de ser resolvidas em função do seguinte quadro de facto que foi dado como provado pela sentença recorrida, sem qualquer controvérsia das partes:

a) Foram instauradas execuções, em 18/7/85, 24/6/86 e 2/10/86, respectivamente por dívida ao CRSS de 1984 e 1985 e quotizações para o Fundo de Desemprego de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, no montante de Esc. 32 115 268\$00, contra António Jesus de Sousa, todas apensadas em 11/5/95;

b) A execução de 18/7/85 esteve parada entre 26/7/88 e 26/9/89 e foi penhorada, em 5/6/86, uma máquina escavadora de marca Liber;

c) Na execução de 24/4/86 foi penhorado, em 23/9/86, «um prédio urbano em construção com cinco pisos sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, n.º 3 a 41 e Rua do Bonfim, n.º 561 a 563, Porto, omissio à matriz com a seguinte descrição na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto: O prédio n.º 51 139, em virtude da demolição da casa, passou a ter os seguintes elementos de identificação.

Natureza rústica, composição terreno destinado a construção, valor venal de Esc. 500.000\$00. Matriz predial rústica n.º 190 e omissio a parte restante com pedido de inscrição em 22/5/84, n.º 67 257 a fls. 138 do L.ºG 98 do prédio descrito sob o n.º 51 139, respectivamente

te a fls. 157 do L.ºB 144. Ao qual atribuímos o valor de 350.000.000\$00».

d) Na execução instaurada em 2/10/86 foi penhorado em 23/2/87 um prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer, 55, 55ª, 57, do Porto, composto por cave, R/c, 3 andares e 1 recuado, destinado a habitação, de duas frentes, revestidos a cerâmica, caixilharia de alumínio, construção moderna, tipo médio, sujeito a acção do ar marítimo, com superfície coberta de 431,90 m<sup>2</sup>, descoberta de 123,10 m<sup>2</sup>, área total de 555,00 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nevogilde sob o artigo n.º 1 191. é composto das fracções A, B, C, D, E, F e H, tem o rendimento colectável de Esc. 323.112\$00 e o valor matricial de Esc. 6 462.240\$00. As fracções D, G e H já foram vendidas tal como as outras, estando descritas sob os n.ºs 00028-A, 00028-B, 00028-C e 00028-F da freguesia de Nevogilde, 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto;

e) A penhora do prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer foi registada na respectiva conservatória em 24/4/87 relativamente às fracções A, E e F, estas fracções haviam sido adquiridas anteriormente à penhora por Albano Teixeira, Tiago Delgado e Amparo Margarida Gracia;

f) A máquina escavadora de marca Liber não foi encontrada e o prédio urbano sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, Bonfim, foi concluído e vendido pelo executado António há mais de seis anos;

g) Por despacho do Chefe da Secretaria Administrativa de 27/3/96 foi ordenada a reversão da execução contra os actuais proprietários das fracções A, E e F do prédio sito na Rua Pero Alenquer e os das fracções do prédio sito na Praça Dr. Teotónio Pereira;

h) A oponente na sequência de tal despacho foi citada para a execução como responsável subsidiária em 12 de Dezembro de 1996;

i) Relativamente ao prédio inscrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 51 139, fls. 157, do livro B-144 foi inscrita em 21/6/83 a aquisição a favor de António de Jesus Sousa;

j) Daquele prédio foi desanexado o prédio descrito sob o n.º 57 663;

k) Em 22/8/88 foi inscrito na 1ª Conservatória do registo Predial do Porto o prédio sob o n.º 57 663, inscrito na matriz sob o art.º 1080, edifício de cave, rés-do-chão, cinco andares e sótão, área coberta 2 158 m<sup>2</sup>, Rua do Bonfim, n.º 551, 557, 661 e 563 e Praça Teotónio Pereira, n.º 3, 5, 9, 23, 27, 37, 39 e 41. Valor venal: 100.000.000\$00, constituído pelas fracções autónomas A a Z, AA a ZZ, BA a BZ, CA a CZ, DA a DZ, EA a EZ, FA a FO;

l) Não foram encontrados outros bens em nome do executado António susceptíveis de serem penhorados;

m) A fracção CV do prédio urbano sito na Praça Teotónio Pereira, adquirida pela oponente foi registada em seu nome em 18/10/89.

9. O mérito do recurso.

9.1. A questão da prescrição das dívidas ao Fundo de Desemprego.

Como resulta do relatado, a recorrida não afrontou, mediante a ampliação do objecto do recurso ao fundamento em que havia decaído e que lhe era consentido pelo art.º 684-A do C. P. Civil, o decidido quanto à prescrição da dívida exequenda.

Não obstante esta circunstância, este tribunal *ad quem* não está impedido de conhecer novamente da questão, em manifesta excepção ao princípio dispositivo do processo e da auto-responsabilidade das partes pela impugnação das decisões judiciais desfavoráveis, que se encontra consignado nos art.ºs 676º n.º 1 e 684º, ambos do C. P. Civil, dado que a mesma é de conhecimento officioso, nos termos do art.º 259º do C. P. Tributário.



Ora, como bem nota a Ex.<sup>ma</sup> Procuradora-Geral-Adjunta neste tribunal, tem de considerar-se prescrita a quantia exequenda correspondente aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego.

Na verdade, estamos perante um tributo com a natureza de imposto indirecto, como sempre foi qualificado na jurisprudência, que foi abolido pelo DL. n.º 140-D/86, de 14/6.

Enquanto tal, é-lhe aplicável retroactivamente o prazo de prescrição de oito anos estatuído no art.º 48º da Lei Geral Tributária, computando-se, além disso, esse prazo sem quaisquer suspensões ou interrupções por força do regulado no art.º 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12, - diploma este que aprovou aquela Lei Geral-, e bem ainda no art.º 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 1999). (1)

Ora, tendo os factos tributários relativos a tais dívidas ocorrido de Junho a Dezembro de 1984, há muito que vai esgotado aquele prazo de oito anos, mesmo a qualificar-se o tributo como periódico e a computar-se o mesmo a partir do termo desse ano.

Assim sendo, têm de julgar-se prescritos tais créditos (2).

9.2. A questão da ilegitimidade por inexistência do direito de sequela das contribuições para a segurança social.

A questão a decidir foi analisada profundamente no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/3/96, proferido no Proc. n.º 19 748 (3), em que interveio como vogal também o ora relator, bem como, depois dele, em diversos outros arestos (4), tendo-se concluído, em todos, pela resposta negativa, - a de que os créditos da Segurança Social, muito embora gozem de privilégio mobiliário geral, não beneficiam do direito de sequela.

Repete-se, por isso, aqui a fundamentação expendida no acórdão proferido no proc. n.º 23 250, mencionado na última nota de rodapé de que foi relator o do presente e que, em boa parte repetiu, igualmente, a esgrimida naquele proc. n.º 19 748.

«O art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5, sob a vigência da qual a situação jurídico-material ocorreu, dispõe 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, graduandose logo após os créditos referidos no art.º 748º do Código Civil»*.

A norma não é nova: salvo o acréscimo *“independentemente da sua constituição”* que visou resolver o conflito de interpretação que se havia instalado quanto à sua aplicação no tempo e que a jurisprudência havia solvido no sentido de que a mesma era de aplicação imediata, nos termos do art.º 12º do C. Civil, por dispor sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, a norma constitui uma transcrição da anterior constante do art.º 2º do DL. n.º 512/76, de 3/7.

(1) Este último preceito veio eliminar as dúvidas de inconstitucionalidade orgânica que eventualmente se poderiam colocar perante o citado art.º 5º n.º 2 em face da lei de autorização ao abrigo da qual a LGT foi emitida (Lei n.º 41/98, de 4/8).

(2) Neste exacto sentido ou seja, entendendo as quotizações para o Fundo de Desemprego enquanto impostos abolidos e sujeitos ao regime excepcional de prescrição referido decidiu o acórdão deste tribunal, de 28/4/98, proferido no proc. n.º 22 928.

(3) O acórdão está publicado no *B.M.G.* n.º 455º, págs. 326 e nos *Apêndices ao Diário da República*, de 13/3/98, a págs. 955.

(4) De que são exemplos, entre outros, os proferidos em 13/1/99, 3/2/99 e 21/4/99, respectivamente nos proc.ºs n.ºs 23.147, 23.250 e 23.145.

Ora, de acordo com a própria definição legal (art.º 733º do C. Civil), o privilégio creditório é o direito conferido a certos credores de serem pagos com preferência sobre os demais, em atenção à natureza dos seus créditos, independentemente de registo (5).

Deste modo, ao estatuir a acoplação a um certo crédito de um privilégio creditório, o que a lei está a fazer é simplesmente a dotá-lo de uma especial garantia quanto ao cumprimento da respectiva obrigação, mormente quando outros entram em concorrência com ele.

A tanto se confina o conteúdo do privilégio, a menos que a própria lei o alargue a outros domínios, como sejam o da concessão da garantia de cumprimento da obrigação independentemente dessa concorrência de credores, como é próprio de outras garantias especiais das obrigações, como o penhor e a hipoteca.

Nesta dimensão, o núcleo essencial da garantia já não é tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio, mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido.

Quer dizer, as duas questões são distintas e como tal terão de ser encaradas.

Ora, ao estruturar o regime jurídico dos privilégios creditórios, o legislador do C. Civil só poderia estar a dispor relativamente ao quadro normativo que havia instituído antes.

E segundo ele, os privilégios creditórios, ou eram mobiliários gerais, ou mobiliários especiais, ou imobiliários: os gerais abrangiam todos os bens móveis do património do devedor que fossem penhorados; os especiais, como decorre do seu próprio *nomen*, incidiam sobre coisas certas e determinadas, sendo, que os imobiliários eram sempre especiais (n.º 3 do art.º 735º).

De acordo com esta lógica, ao definir os privilégios imobiliários admitidos, o legislador conferiu-os apenas aos créditos por despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores e aos créditos por contribuição predial ao Estado ou às autarquias locais, por sisa e por imposto sobre doações.

Está, pois, bem patente nestes preceitos que os privilégios imobiliários cuja existência foi contemplada abarcavam apenas coisas determinadas e, mais, diziam respeito apenas a créditos que eram gerados por factos tributários que estão directa e imediatamente relacionados com esses imóveis objecto do privilégio.

E, pois, por referência a estes contornos estabelecidos na sua conformação que tem de ser entendido também o regime prescrito na lei para o caso de conflito entre os privilégios creditórios e os direitos de terceiro titulares de direitos reais de gozo sobre as coisas deles objecto.

Esse regime consta dos art.ºs 749º, 750º e 751º, afirmando-se aí, respectivamente, que «o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente»; que «salvo disposição em contrário, no caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalece o que mais cedo se houver adquirido» e, finalmente, que «os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».

(5) João de Matos Antunes Varela. *Das Obrigações em Geral*, 6ª edição, Vol. 11, págs. 565.

Como é fácil de ver, a lei adoptou um regime dos privilégios perante terceiros diferente consoante a natureza dos mesmos e, ciente de que a dispensabilidade do seu registo se apresentava como sério obstáculo à publicidade da sua existência e um entrave ao comércio jurídico, quedou-se pela cedência ao princípio da protecção dos terceiros adquirentes apenas dentro dos exactos termos definidos em tais preceitos.

Ora, essa cedência só aconteceu relativamente aos privilégios especiais, embora segundo diversa expressão consoante são mobiliários ou imobiliários.

Em todos eles se pode surpreender, todavia, a existência de uma relação directa e imediata dos créditos exequendos, entre eles se contando o fiscal, com a coisa objecto do privilégio (6).

Por outro lado, - e cingindo-nos apenas aos privilégios imobiliários especiais -, poder-se-á notar que, atentos os casos em que a sua existência foi admitida, essa relação de mediação é tão intensa, ou tem uma ligação tão íntima com os créditos, que permite supor, com alguma razoabilidade, que o terceiro que aja com diligência os pode conhecer em face das circunstâncias de facto em que eles nascem, pois eles são surpreendíveis ou no processo (art.º 743º) ou na repartição de finanças do local da situação dos bens (art.º 744º).

O direito de sequela conformado no art.º 751º do C. Civil, cujo sentido o aforismo latino bem evidencia - *ubi rem meam invenio ibi vindico* -, é, pois, um *quid* específico que está estabelecido para além do conteúdo do privilégio creditório e está concedido apenas a privilégios imobiliários especiais, ou seja, por créditos cuja fonte estão numa relação directa e imediata com a coisa a que respeitam.

Não estão seguramente em tal categoria os créditos da Segurança Social (7).

A circunstância do citado preceito falar da atribuição a tais créditos de um privilégio imobiliário não tem de inculcar obrigatoriamente que eles se tenham de qualificar como especiais, só porque incidem sobre imóveis.

O Código Civil qualificou os privilégios imobiliários como especiais, mas só estava a referir-se aos que ele contemplou e regulou, como se disse, e esses, sim, eram especiais porque diziam respeito às coisas certas e determinadas e por créditos cujo nascimento tinham com elas uma relação imediata e directa cuja relativa publicidade era razoavelmente de admitir.

Ora, a letra do citado art.º 11º do DL. n.º 103/80 apresenta uma formulação que aponta exactamente no sentido do privilégio ser geral aos falar dos "*bens imóveis* (ou sejam de todos os bens imóveis) *existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo*".

Mas outras razões e estas de ordem racional ou teleológica induzem à mesma conclusão.

Em primeiro lugar, a circunstância do preceito conformar o privilégio imobiliário em termos que se ajustam à dimensão ou ao conteúdo que é próprio dos privilégios gerais ao estabelecer que ele abrange apenas "*os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo*".

(6) Cfr. Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, vol. 2º, págs. 500/1.

(7) Como, seguramente, dir-se-á em *obiter dictum*, igualmente os créditos por IRS e IRC que igualmente gozam de privilégio imobiliário (art.ºs 104º e 93º dos respectivos códigos).

Essa é exactamente a característica nuclear dos privilégios gerais: eles só funcionam no momento em que, e para efeitos de estabelecimento da ordem de chamada para pagamento, os bens são executados.

Depois, o facto de inexistir, aqui, aquela relação de imediação que acima se apreciou entre o nascimento do crédito e a constituição do privilégio imobiliário que se verifica em todos os casos em que a sua existência foi prevista no C. Civil.

Acresce, ainda, que, no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos *bens existentes no património à data da instauração do processo executivo*.

Tratando-se de um facto que poderá ocorrer em quase durante os 365 dias do ano e em qualquer tribunal do país, dificilmente se poderá admitir que possa ser conhecido por qualquer credor razoavelmente diligente, ademais se se levar em conta que esses bens podem até situar-se em local distante daquele onde o devedor dos créditos à Segurança Social exerce a actividade de que eles emergem. A mesma solução é ainda sugerida por um argumento de estrita lógica interna do diploma.

A este respeito e repetindo o que se afirmou no citado acórdão, dir-se-á que «...atribuindo o art.º 10º do mesmo diploma legal, apenas um privilégio mobiliário geral - que não especial - cfr. art.º 735º n.º 2 do Cód. Civil -, com o afrontado regime, referindo-se, pois, à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade, mas de bens imóveis. Não faria, na verdade sentido atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas».

Sendo assim, o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio imobiliário geral e está sujeito ao regime constante do citado art.º 749º do C. Civil, no que respeita às relações com terceiros ou seja, «*não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente*» (\*).

Nestes termos não poderá exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal à data da instauração do processo executivo o cumprimento da obrigação pelos valor desses bens sob pena de serem executados.

Como é evidente, não está o credor impedido de usar da impugnação pauliana, com subordinação aos respectivos requisitos, assim atingindo em execução esses bens na medida do estritamente necessário para o cumprimento da obrigação exequenda (º).

Temos, portanto, de concluir que os créditos exequendos do CRSS, embora beneficiando de privilégio imobiliário, não gozam de direito de sequela e que os do Fundo de Desemprego também não e nem sequer de privilégio imobiliário».

Bem andou, pois, a decisão recorrida em julgar procedente a oposição por ilegitimidade substantiva do oponente, dado este ser um ter-

(\*) Também o Prof Antunes Varela considera estes privilégios imobiliários como gerais, *op. cit.* a págs. 367.

(º) Cf. Acórdãos do STJ, de 20/5/93 e 17/1/95, respectivamente, in *Col. de Jurisprudência - Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça - 1993*, tomo 11, págs. 113 e 1995, tomo 1, págs. 27.

ceiro adquirente da fracção que foi penhorada para pagamento das contribuições para a segurança social.

É claro que a questão posta pela recorrente, da existência de um pretenso direito de sequela, nem sequer se poderia colocar aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, por estes apenas beneficiarem de privilégio mobiliário geral.

De qualquer modo, essa apreciação ficou prejudicada pela resposta dada à questão da prescrição, estando a controvérsia já resolvida por essa via.

### C - A DECISÃO

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em:

- a) Julgar prescrita a quantia exequenda proveniente de quotizações para o Fundo de Desemprego;
- b) Negar provimento ao recurso na parte restante. Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 16 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contribuição industrial. Acto isolado de comércio.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Adquirido um imóvel por compra e venda e revendido, na mesma data, por preço superior ao da aquisição, está-se perante o exercício de uma actividade de natureza comercial, sujeita a contribuição industrial.*
- 2 — *O facto de a compradora e revendedora, doméstica, ter adquirido o imóvel por o seu falecido marido dele ter sido arrendatário agrícola, vendendo-o de seguida por não ser agricultora, não obsta à caracterização da operação como actividade de natureza comercial.*

Recurso n.º 17.441. Recorrente: Manuel José Vilarinho Cachado; Recorrido: Secretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. MANUEL JOSÉ VILARINHO CACHADO, residente em Tomar, recorre contenciosamente do despacho de S. Exa. o SECRETÁRIO DE ESTADO ADJUNTO DA SECRETÁRIA DE ESTADO ADJUNTA E DO ORÇAMENTO que “negou provimento ao recurso hierárquico apresentado contra o também já indeferido recurso do Director-Geral das Contribuições e Impostos”, o qual entendeu man-

ter a tributação em contribuição industrial por acto isolado de comércio, consistente na venda de um prédio rústico.

Imputa-lhe vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

1.2. Respondeu a autoridade recorrida defendendo a legalidade do acto impugnado e mantendo-o.

1.3. O recorrente retira das suas alegações finais as seguintes conclusões:

#### **“Primeira**

Resulta dos factos articulados e da matéria em análise que o despacho recorrido peca pelo vício de erro nos pressupostos de facto e de direito e pelo vício de violação de lei.

#### **Segunda**

Merece provimento o recurso, sendo declarado nulo e de nenhum efeito o acto recorrido.”

1.4. Também a autoridade recorrida contra-alegou, destarte concluindo:

“a)

A revenda de prédio rústico adquirido para aquele fim, é um acto comercial;

b)

Os ganhos decorrentes de tal acto, ainda que isolado, são enquadráveis nos artºs 1º, 2º, 11º e 23º do Código da Contribuição Industrial (C.C.I.), gerando a obrigatoriedade da apresentação da declaração prevista no art.º 57º do C.C.I.

c)

O despacho recorrido deu cumprimento a todas as disposições legais aplicáveis”

1.5. O Exmº. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento. A venda em causa constitui acto isolado de natureza comercial, que redundou em 3.024.000\$00 de lucro, estando reunidos os pressupostos da sua tributação em contribuição industrial.

1.6. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

1.7. A Repartição de Finanças informou, a solicitação do relator do processo, que a contribuição industrial em causa neste processo foi paga em 26 de Novembro de 1998.

2. A matéria de facto provada é a seguinte:

A)

Em 8 de Novembro de 1992, na sequência de informação da fiscalização, foi, pelo chefe da Repartição de Finanças da Golegã, fixado a Laura Manuela Vilarinho Cachado, relativamente ao exercício do ano de 1987, pela prática de acto isolado de comércio, o lucro bruto de 3.209.500\$00, resultante da diferença “entre o valor declarado de compra e o valor declarado de venda”, e o lucro tributável de 2.009.500\$00 - fls. 35 do processo administrativo apenso.

## B)

Em 26 de Novembro de 1992 o recorrente, em nome dos herdeiros de Laura Manuela Vilarinho Cachado, dirigiu reclamação ao Director de Finanças do Distrito de Santarém expondo, em súmula:

1) Foi celebrado em 31 de Janeiro de 1986 um contrato-promessa de compra e venda relativo a um lote incluso em prédio rústico, que sempre foi destinado à agricultura;

2) A promitente compradora, Laura Manuela Vilarinho Cachado, de quem os reclamantes ora são herdeiros, sempre foi doméstica, e era arrendatária daquele prédio, por morte de seu marido, nos termos da lei do arrendamento rural;

3) Autorizada pela promitente vendedora, revendeu o lote a rendeiros confinantes, mediante escritura que se sucedeu à que consubstanciou o contrato prometido;

4) A revenda não constitui acto de natureza comercial ou industrial, não sendo enquadrável no artigo 57º do Código da Contribuição Industrial, nem são devidos juros compensatórios, quer porque não houve incumprimento de qualquer regra que os determinasse, quer porque, ainda que assim não fosse, sempre seria desculpável o erro da contribuinte - fls. 36 a 38 do processo administrativo apenso.

## C)

Em 7 de Dezembro de 1992 o chefe da repartição de finanças da Golegã prestou informação da qual consta, em síntese:

- a contribuinte, entretanto falecida, adquiriu, por escritura de 9 de Outubro de 1987, um lote de terreno que fazia parte de um prédio rústico, pelo preço de 9.628.500\$00;

- a contribuinte era arrendatária da fracção, que se destinava à agricultura;

- a contribuinte vendeu o mesmo lote a vários indivíduos, por um preço global de 12.838.000\$00;

- praticou assim um acto isolado de comércio contemplado no artigo 463º nº 4 do Código Comercial, e previsto no artigo 55º do Código da Contribuição Industrial - fls. 27 a 29 do processo administrativo apenso.

## D)

Em 14 de Dezembro de 1992 o Director Distrital de Finanças, confirmando o teor da informação referida na alínea anterior, e considerando, pois, que

1) o reclamante é herdeiro de Laura Manuela Vilarinho Cachado, que mediante escritura de 9 de Outubro de 1987 adquiriu, por 9.628.500\$00, um lote de terreno que fazia parte de um prédio rústico de que era arrendatária, vendendo-o no mesmo acto pelo preço global 12.838.000\$00;

2) este acto de compra e venda de imóveis está contemplado no artigo 463º nº 4 do Código Comercial, e é um acto isolado de comércio, abrangido pela norma de incidência do artigo 55º do Código da Contribuição Industrial, indeferiu a reclamação - fls. 40 do processo administrativo apenso.

## E)

Em 19 de Janeiro de 1993, os herdeiros de Laura Manuela Vilarinho Cachado recorreram hierarquicamente, para o Director-Geral das

Contribuições e Impostos, pedindo a revogação do despacho do Director Distrital de Finanças - fls. 32 a 33 do processo administrativo apenso.

## F)

Em 17 de Março de 1993 foi emitido parecer pelo chefe de divisão da 2ª Direcção de Serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, segundo o qual a venda do lote de terreno efectuada por Laura Manuela Vilarinho Cachado constitui "alienação a título oneroso de terrenos adquiridos com essa intenção (acto isolado de natureza comercial ou industrial), tenham ou não sido feitas obras de valorização", tributável em contribuição industrial - fls. 22 a 24 do processo administrativo apenso.

## G)

Em 11 de Maio de 1993 o Director-Geral, concordando com aquele parecer e dois que se lhe seguiram, confirmando-o, negou provimento ao recurso, mantendo, em consequência, o despacho recorrido - fls. 22 do processo administrativo apenso.

## H)

Em 7 de Junho de 1993 o recorrente interpôs recurso hierárquico para a autoridade recorrida - fls. 9 a 16 do processo administrativo apenso.

## I)

Em 29 de Junho de 1993 foi prestada informação de teor idêntico ao da referida em F), aliás, da mesma autoria - fls. 7 e 8 do processo administrativo apenso.

## J)

Em 20 de Agosto de 1993 a autoridade recorrida, concordando com as informações e pareceres antecedentes, negou provimento ao recurso - fls. 7 do processo administrativo apenso.

3.1. Para defender que o ganho obtido pela *de cujus* em resultado das duas compras e vendas realizadas não está sujeito a contribuição industrial, diz o recorrente, em súmula:

- a *de cujus* nunca foi empresária, nem adquiriu o lote de terreno com intenção de lucro; - era doméstica e viúva do arrendatário agrícola do terreno;

- por isso a vendedora a autorizou a revender o prédio a agricultores;

- o acto praticado é "de natureza exclusivamente civil, estranho à alçada da matéria tributável";

- a incidência tributável está limitada aos lucros das empresas que exerçam actividade comercial ou industrial, emergindo, "nas situações concretas, o lucro ou especulação mercantil por parte da empresa".

A argumentação é de uma fragilidade que não resiste ao mais perfunctório exame.

Vejamos:

De acordo com o artigo 463º do Código Comercial, são consideradas comerciais "as compras e revendas de bens imóveis ou de direitos a eles inerentes, quando aquelas, para estas, houverem sido feitas".



Nos termos do artigo 57º do Código da Contribuição Industrial, “os que praticarem algum acto isolado de natureza comercial ou industrial deverão também apresentar na repartição de finanças do concelho ou bairro onde tiverem domicílio a declaração de que trata o artigo 555º, mencionando o lucro auferido no ano anterior”.

Isto em consonância com os artigos 1º e 2º do mesmo diploma, segundo os quais “a contribuição industrial incide sobre os lucros imputáveis, nos termos deste Código, ao exercício, embora acidental, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial”, ficando sujeitas “as pessoas singulares ou colectivas, nacionais ou estrangeiras, que aí (no continente ou ilhas adjacentes) exerçam as actividades referidas no artigo anterior”.

Em sùmula: quem, pessoa singular ou colectiva, comprar e revender imóvel adquirido para este fim, pratica um acto de comércio isolado de natureza comercial, tornando-se sujeito passivo de contribuição industrial, incidente sobre o lucro obtido, e obrigando-se a apresentar a correspondente declaração fiscal.

Ora, no caso vertente, está provado que Laura Manuela Vilarinho Cachado comprou e, na mesma data, vendeu, um lote de terreno, obtendo, em consequência destas sucessivas operações, um ganho de 3.209.500\$00.

É quanto basta para concluir que praticou um acto isolado de comércio, na definição do Código Comercial, e que o lucro obtido está sujeito a contribuição industrial.

Irreleva o facto de a compradora e revendedora não ser comerciante, pois a lei fiscal, como, aliás, a comercial, não deixam de fora os actos praticados por não comerciantes (por isso isolados), desde que sejam actos comerciais.

Milita contra o recorrente a alegada circunstância em que adquiriu o imóvel - na qualidade de viúva do arrendatário agrícola - e a razão por que o vendeu - o não ser agricultora. É a clara demonstração de que adquiriu com a intenção de revenda.

Írrito seria, por fim, que não tivesse adquirido o terreno com a intenção de lucrar, pois o que importa não é o designio do agente, mas o exercício da actividade. Porém, no caso, os factos demonstram a existência do intento de beneficiar, pois de outro modo se não entende que alguém compre um bem que não quer para si (é o recorrente quem o afirma) por um preço e o venda, logo de seguida, por preço superior!...

3.2. O acto recorrido negou provimento a despacho de inferior hierárquico que não considerara a compra e revenda efectuadas por Laura Manuela Vilarinho Cachado como acto sobre que não incidia contribuição industrial.

O que ficou dito basta para depreender que a autoridade recorrida agiu de acordo com a lei, já que as operações realizadas configuram um acto isolado de comércio, sujeito a contribuição industrial.

Nenhuma ilegalidade há, pois, que censurar ao despacho recorrido.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, manter o acto impugnado.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 dirirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 17.524. Recorrente: Ministério Público e Figueiraoteis – Sociedade Hoteleira, Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

“Figueiraoteis – Sociedade Hoteleira, Lda” deduziu impugnação judicial, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, contra a liquidação adicional de IVA e dos respectivos juros compensatórios que, no montante global de 16.768.622\$00, foi efectuada pela RF da Figueira da Foz, alegando a sua ilegalidade decorrente de vícios de forma (ter sido sustentada num relatório errado, incongruente e contraditório, estar a sua notificação desprovida da fundamentação e ter sido praticada por pessoa sem competência para tal) e de vício de violação de lei (inexistência de factos tributários), pedindo a sua anulação.

Tal impugnação foi julgada improcedente, o que a levou a recorrer para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância onde alinhou as seguintes conclusões:

a) – A recorrente, nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 19.º do CIVA, tinha e tem, todo o direito de deduzir, do imposto sobre o valor acrescentado por si liquidado e a entregar ao Estado, o imposto que lhe foi liquidado e exigido pelos seus fornecedores e prestadores de serviços, em cada período de imposto (Cf. ainda os artigos 20.º, alínea a) e artigo 22.º, n.ºs 1 e 2).

b) – Para que tais deduções possam efectuar-se é necessário que o imposto a deduzir conste das facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal em posse do sujeito passivo (n.º 2 do artigo 19.º do CIVA).

c) – A forma legal referida no aludido preceito não é só a prevista no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, como restritivamente foi interpretado pelo Tribunal, mas sim a forma legal em sentido amplo e definida nas alegações atrás feitas.

d) – A recorrente, aquando da dedução, tinha e tem em seu poder, tais documentos que, embora não reunindo alguns requisitos do n.º 5 daquele artigo 35.º, não eram despidos de forma legal.

e) – Os mesmos documentos titularam aquisições de bens e serviços que, efectivamente ocorreram, por isso a douta sentença, a nosso ver e com a devida vénia, deveria, para uma correcta aplicação do direito e da justiça, atender a essa situação material e fáctica.

f) – A liquidação do imposto correspondente às deduções efectuadas e não consideradas legítimas pelos Serviços Fiscais, representa violação de lei, a alínea a) do n.º... do artigo 19.º do CIVA e o sancionamento de tal procedimento feito pela douta sentença em recurso, além de lezar os direitos da recorrente, concorre para a perturbação do sistema de funcionamento do IVA sem, a nosso ver e com a devida vénia, qualquer razão justificativa.

g) – Verificando-se, pois, que os documentos em causa, nos quais se encontra liquidado IVA, revestidos de forma legal em sentido amplo e provando as aquisições de bens e serviços por parte da recorrente, devem ser considerados idóneos para efeitos da dedução que foi efectuada, contrariamente ao que consta da douta sentença.

h) – Relativamente às presunções levadas a efeito e sancionadas pela douta sentença em recurso, originárias da liquidação adicional impugnada, a Administração Fiscal não demonstrou nem invocou qualquer carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto, o que constitui vício de forma a violação de lei que inquinam os actos tributários praticados – n.º 1 do artigo 84.º do CIVA.

i) – Não existiu qualquer correcção com fundamento em qualquer dos números do artigo 82.º do CIVA, o que também constitui violação destas disposições legais e vício de forma, porquanto foi infundadamente que se considerou que nas nossas declarações figurava imposto inferior ou dedução superior aos devidos e também não foi demonstrado, sem margem para dúvidas, que foram praticadas omissões ou inexactidões no registo ou nessas declarações.

j) – Aliás, sendo o IVA um imposto sobre transacções, transmissões de bens e serviços, a alteração do volume dos negócios que foi o que no nosso caso foi feito, carece de prova de contabilidade não idónea, circunstância essa que depende de despacho rectificativo ou confirmativo de Sua Excelência o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, nos termos do § 4.º do artigo 54.º do Código da Contribuição Industrial, o que neste caso não se verificou nem se deduz de qualquer elemento do processo.

l) – Em relação ao agravamento em juros compensatórios, mesmo que ajustada ou legítima fosse a liquidação adicional do imposto, aqueles não seriam devidos por ocorrer tal liquidação de uma presunção ou divergência de critérios, sem culpa da impugnante.

m) – Os actos tributários praticados pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças não estão fundamentados como o exige o n.º 1 do artigo 82.º do CIVA, baseando-se nas informações prestadas pelos Serviços de Fiscalização Tributária – douta sentença em recurso.

n) – No entanto, as informações e presunções constantes da informação da Fiscalização Tributária, junta aos autos, também não estão fundamentadas, contrariamente ao que é exigido pelo dito n.º 1 do artigo 82.º do CIVA.

o) – Também, quer o Senhor Chefe da Repartição de Finanças, quer a informação da Fiscalização, não demonstram sem margem para dúvidas, que foram praticadas omissões ou inexactidões nos registos e nas declarações, contrariamente ao que dispõe o n.º 4 do artigo 84.º do CIVA.

p) – Também ninguém demonstrou carência de elementos que impossibilite apurar claramente o imposto, contrariamente ao que dispõe o n.º 1 do artigo 84.º do CIVA.

q) – Por isso, foi ilegal o accionamento do processo referido no artigo 82.º do CIVA, bem como as presunções feitas ao abrigo do artigo 84.º, pelo que se verifica violação destas disposições legais.

r) – Além disso, verifica-se também o vício de forma que inquina todos os actos tributários praticados, tomando ilegais quer os processos usados, quer as liquidações impugnadas.

s) – É que, faltam os pressupostos de direito que condicionam o accionamento das disposições legais aplicadas e usadas, as quais não poderiam ter sido accionadas, sem o preenchimento das questões prévias que davam direito à sua utilização, o que também além de vício de forma e violação de lei constitui/desvio de poder, vícios que tomam ilegais todos os actos tributários praticados e que, por isso, devem ser anulados.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância, porém, não conheceu do mérito desse recurso, por se ter declarado hierarquicamente incompetente para tal, visto ter considerado que o mesmo tinha por exclusivo fundamento matéria de direito e que, sendo assim, tal competência estaria concentrada neste Supremo Tribunal.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público junto daquele Tribunal, contudo, não se conformou com essa decisão e, por isso, interpôs este recurso onde formulou as seguintes conclusões:

1.ª – Nas conclusões das alegações do recurso do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância discute-se, e é posta em causa, matéria de facto relevante para a decisão de acordo com as várias soluções plausíveis da questão de direito.

2.ª – Concretamente questiona a Recorrente toda a matéria vertida no n.º 8 desta alegação, desdobrada em múltiplas asserções fácticas que espelham situações da vida real cujo conhecimento se propõe fundamentar a sua pretensão.

3.ª – Matéria essa que escapando ao domínio da mera interpretação e aplicação da lei implica que o objecto do recurso não versa e não tem como fundamento matéria exclusivamente de direito.

4.ª – O douto Acórdão recorrido decidindo, como decidiu, não conhecer do recurso da 1.ª instância, por versar matéria exclusiva de direito, terá violado, por erro de interpretação, as disposições dos arts. 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF e art. 167.º do CPT.

5.ª – Termos em que deve conceder-se provimento ao recurso julgando-se incompetente o STA para daquele primeiro recurso conhecer e competente este Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O presente recurso, como flui do relato que antecede, tem como única questão decidenda a de saber qual dos Tribunais é o competente para conhecer do recurso interposto pela Impugnante da sentença do Tribunal de 1.ª Instância; se o Tribunal Central Administrativo (que, entretanto, substituiu o Tribunal Tributário de 2.ª Instância) como aquela, visto que foi para lá que dirigiu o seu recurso, e o Ilustre

Magistrado do Ministério Público Recorrente entendem; se este Supremo Tribunal, como se defendeu no Acórdão recorrido.

2. 1. Dispõe o n.º 4 do art. 21.º 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.º do mesmo diploma que aquela Secção só conhecerá dos recursos interpostos daqueles Tribunais 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”, isto é, salvo se os mesmos tiverem como único fundamento matéria de direito.

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.

Sendo assim, e sendo que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que a mesma 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 interposto pela Impugnante, pois será ela a determinar qual dos Tribunais é o competente para o seu julgamento.

2. 2. 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, ou não, matéria exclusivamente de direito.

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

Versando 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 porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se dirija 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 e que o Recorrente, nas alegações do recurso e nas respectivas conclusões, suscite alguma das referidas questões e não o 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 outro lado, vem sendo, por outro lado, jurisprudência uniforme deste Tribunal, no seguimento do que escreveu o Prof. A. Varela na RLJ, ano 122, pág. 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 13/5/87, AD 320/321, pg. 1061, de 11/11/87, AD 316, pg. 477, de 25/1/89, AD 342, pg. 777, de 3/10/90, AD 353, pg. 637, de 5/6/91, AP. DR de 30/9/93, pg. 663 e de 5/7/95, Rec. 19.066.

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 considerado competente.

3 Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o Ilustre Magistrado do Ministério Público Recorrente tem razão quando entende que a Impugnante havia suscitado matéria de facto no recurso que interpôs da sentença do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância e que, assim sendo, o Tribunal competente para conhecer do seu mérito é o Tribunal de 2.<sup>a</sup> Instância, para onde, aliás, a Impugnante o dirigiu.

Na verdade, se bem observarmos, e sem necessidade de uma análise exaustiva de toda a factualidade invocada no recurso, constatámos que a Recorrente logo nas conclusões d) e e) faz afirmações de factos que não só não foram considerados no Tribunal de 1.<sup>a</sup> Instância, como, mais do que isso, foram rejeitados – nomeadamente a de que aquando das deduções em que o IVA assenta tinha em seu poder os documentos que titulavam as aquisições dos bens e serviços controvertidos e que os mesmos, muito embora não reunissem alguns dos requisitos legais, deviam ser considerados.

E logo adiante, na conclusão f), afirma que “a Administração Fiscal não demonstrou nem invocou qualquer carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto...”, afirmação que complementa dizendo que “foi infundadamente que se considerou que nas nossas declarações figurava um imposto inferior ou dedução superior aos devidos...”.

Também na conclusão j) se diz que a alteração do volume de negócios em sede de IVA carece de prova contabilística idónea, o que no caso dos autos se não verificou, e na conclusão o) se refere que nem o

Sr. Chefe da Repartição de Finanças nem a informação da Fiscalização demonstraram que foram praticadas omissões ou inexactidões nos seus registos ou declarações.

Ora qualquer das afirmações que se acabam de, exemplificativamente, referir não deixam quaisquer dúvidas de que a Recorrente não limita a sua divergência com a sentença do Tribunal Tributário de 2.ª Instância à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nelas se faz referência a factualidade que contraria a que foi contemplada nessa decisão.

O que quer dizer que a Impugnante/Recorrente não limitou o objecto do seu recurso apenas à questão de direito, visto o teor de tais conclusões, bem como as alegações que as precedem, serem bem demonstrativas de que se discorda do julgamento da matéria factual feito na sentença do Tribunal de 1.ª Instância.

Ou seja, o recurso interposto pela Impugnante não versa exclusivamente matéria de direito.

Tinha, pois, razão a Impugnante quando dirigiu o seu recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância e tem agora razão o Ilustre Magistrado do Ministério Público Recorrente quando entende que o douto Acórdão recorrido fez um errado julgamento, pelo que deve ser revogado e, conseqüentemente, que os autos sejam remetidos ao Tribunal recorrido para que se conheça do mérito do recurso.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do recurso interposto pela Impugnante, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo e, em consequência, remeter os autos para este Tribunal para que se, se nenhuma outra razão o impedir conheça do seu mérito, assim se dando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. – *Costa Reis* (Relator) – *Brandão de Pinho* – *Mendes Pimentel* – *M. P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 autoridades da Administração Fiscal*
- 2 — *Desses recursos apenas os interpostos do Tribunal Tributário de 1ª 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 n.º 18.796. Recorrente: Guilhermina Soares Santos Silva Gouveia e outra; Recorrida: Fazenda Pública ; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Guilhermina Soares Santos Silva Gouveia e Cristina Maria Santos Silva Gouveia, na qualidade de herdeiras de Álvaro Cardoso Gouveia, deduziram esta oposição à execução fiscal cuja dívida foram chamadas a pagar, com fundamento na sua ilegitimidade, visto não serem sucessoras da devedora originária, a sociedade CIOP - Comércio e Indústria de Olivicultura, Lda., mas do responsável subsidiário, e, nessa medida e face ao que se dispõe no n.º 1 do art. 239.º do CPT, não serem responsáveis directas nem subsidiárias pelo pagamento daquela dívida.

Tal oposição foi liminarmente indeferida, por se ter considerado que o processo de oposição não era o meio processual próprio para se reagir a uma tal situação, muito embora se admitindo que as oponentes, substantivamente, pudessem ter razão, já que a Lei não consentia que a mencionada execução pudesse reverter contra elas.

Inconformadas com este despacho as oponentes interpuuseram recurso para este Tribunal, declarando no requerimento de interposição que pretendiam alegar no Tribunal *ad quem*.

Admitido o recurso e tendo este sido remetido a este Tribunal foram os autos ao parecer do Ex.<sup>mo</sup> Sr. Procurador-Geral-Adjunto que o emitiu no sentido do recurso ser imediatamente julgado deserto, visto a sua apresentação ter sido desacompanhada das respectivas alegações e conclusões, o que contrariava o disposto no título V do CPT e determinava a sua deserção.

Notificadas as Recorrentes para que, se o quisessem, se pudessem pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público as mesmas nada vieram dizer.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir a questão prévia acima caracterizada.

2. Esta questão traduz-se em saber se a interposição de recursos nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, no âmbito dos processos apensos ao processo de execução fiscal, implica a apresentação das suas alegações e conclusões juntamente com o respectivo requerimento, sob pena da sua deserção, ou se, à semelhança do que entenderam as Recorrentes, as alegações dos recursos ali interpostos podem ser produzidas no Tribunal *ad quem*.

Esta foi, como é sabido, uma questão controversa na jurisprudência deste Tribunal.

Todavia essa controvérsia, que fez um percurso demasiado longo, esgotou-se com a prolação do Acórdão do Pleno da Secção de 18/3/98, Rec. n.º 19.918, que sobre ela se debruçou e a resolveu definitivamente.

Na verdade, e a partir daí, e pelas razões que se expuseram naquele Acórdão, para onde se remete *brevitatis* causa, passou a ser pacífico o entendimento de que o art. 356 do CPT se aplicava unicamente aos recursos de decisões jurisdicionais das decisões das autoridades da Administração Tributária e de que, por isso, em todos os demais recursos o Recorrente podia apresentar as suas alegações no Tribunal *ad quem*, desde que essa intenção fosse manifestada no requerimento de interposição.

Sendo assim, e sendo que no caso *sub judice* as Recorrentes ao formularem o requerimento de interposição deste recurso logo manifes-



taram o seu desejo de alegar neste Supremo Tribunal, impõe-se concluir que, ao contrário do sustentado pelo Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto, não existem razões que suportem um julgamento de deserção do recurso.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em julgar improcedente a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, em ordenar a notificação das Recorrentes para alegarem no prazo legal.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, M.P. *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Taxa de peste suína. Art.º 33º da Sexta Directiva. D.L. 15/87 - substituição do sujeito activo do imposto e sua constitucionalidade. Ampliação da matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O D.L. 44158, de 17/1/62, na parte em que cria a taxa de peste suína, a qual deve ser tida como um imposto, não viola a Constituição de 1976 nem a actual. Tal imposto não viola o art.º 33º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17/5/77, por não o ser sobre o volume dos negócios. A substituição do sujeito activo dos tributos previstos no art.º 13º do D.L. 15/87 não interfere com os momentos essenciais de reserva parlamentar, nos termos em que a exigem os arts.º 106º e 168º n.º 1 al. 1) da C.R.P., na versão anterior. Deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto quando o T.J.C.E. tenha entendido que, para a qualificação jurídica de um tributo com encargo de efeito equivalente a direito, seja necessário proceder a verificações que se insiram no domínio factual.*

Recurso n.º 20.260. Recorrente: Fricarnes, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Fricarnes, S.A., não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

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" de peste suína, esta foi criada pelo D.L. 44158 de 17 de Janeiro de 1962 no uso de competência própria do Governo face à Constituição então vigente.

5 - Todavia, para que 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 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 (art.º 106 e 168º da C.R.P.).

10 - Nos tributos em causa, sendo irrelevante que o legislador os tenha apelidado de taxas, o executivo não estava autorizado e que daí 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.º 8º e 277º n.º 1 da C.R.P.).

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

16 - A violação do Tratado por parte de quaisquer entidades públicas, neste particular, releva não só nas relações entre o Estado e a Comunidade como entre aquele e os seus cidadãos.

17 - Consequentemente não existe título que fundamente a execução à qual a ora recorrente se opôs.

Contra-alegou a fazenda Pública, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº Magistrado do MºPº sustentou que "se as taxas referidas são impostos... a recorrente poderá ter razão ao referir a contrariedade da sua manutenção após a adesão de Portugal à C.E.E."; quanto ao mais, pronunciou-se pela improcedência das conclusões do recurso e opinou no sentido da interposição do T.J.C.E..

Por acórdão de 30/4/97, a fls. 80, foi decidido suspender a instância até que o T.J.C.E. se pronunciasse quanto a um recurso prejudicial suscitado no proc. 21006, o que aquele Tribunal fez através do acórdão cuja fotocópia se encontra a fls. 84 e seguintes, na sequência do que o Exm<sup>o</sup> Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu parecer no sentido da ampliação da matéria de facto.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

A) Foi pelo IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas instaurada contra a Fricarnes, S.A., a execução n.º 1040308/93 da 2ª Rep. de Sintra, para cobrança da quantia de 1.315.026\$00, referente a taxas que lhe foram liquidadas ao abrigo do disposto nos D.L. n.ºs 354/78, de 31/11, 240/82, de 22/6 e 343/86, de 9/10 e portes do correio, referentes a Maio de 1992.

B) A executada foi citada para os termos da execução em 22/7/93.

C) Dá-se por reproduzido o teor dos documentos de fls. 8 e 13 a 15. Sustenta a recorrente que as taxas exequendas constituem verdadeiros impostos.

É certa tal afirmação; na verdade, em tais tributos inexistente nexos sinalmático, traduzindo-se antes em prestações pecuniárias activas, sem carácter de sanção, exigidas pelo Estado ou outro ente público, com vista à realização de fins públicos (v. Acs. S.T.A. de 29/11/92 - AD 379-770 - confirmado pelo Pleno em 23/4/94, de 12/2/92, rec. 13.743 e o Ac. do T.C. de 8/10/92, in D.R. II série de 22/2/93, bem como Teixeira Ribeiro, R.L.J., ano 126, pág. 170 a Alberto Xavier, Man. Dir. Fiscal, pg. 73).

Mas será que, como se afirma no recurso, o DL. 44158, de 17/1/62, na parte em que criou a taxa de peste suína, já violava a Constituição de 1933?

No domínio desta constituição, a competência para declarar a inconstitucionalidade orgânica de um diploma apenas cabia a Assembleia da República, nos termos dos seus arts.º 122º e 123º.

O referido decreto-Lei nunca, como tal, foi declarado por aquele órgão.

Por outro lado, uma vez que não contraria a actual C.R.P. ou os princípios nela consignados, mantém a sua vigência (v. art.º 290º n.º 2 da C.R.P. na versão actual).

Improcede, pois, o alegado vício de inconstitucionalidade (v. neste sentido, os Acs. do S.T.A. de 23/10/96, rec. 20.990, 25/298, rec. 20858 e 11/3/98, rec. 21.210).

E que dizer da substituição do sujeito activo de tais tributos?

Dispõe o art.º 13º do DL. 15/87:

As taxas de comercialização e outras imposições parafiscais a favor dos organismos extintos... passarão a ser cobrados e a constituir receita do IROMA.

Por seu turno, o art.º 12º n.º 2 deste diploma legal diz-nos que os direitos adquiridos e emergentes de lei constituídos na esfera jurídica dos organismos extintos (entre os quais a J.N.P.P.) são assumidos pelo IROMA.

Tal diploma foi, na verdade, editado pelo Governo sem que invocasse credencial parlamentar.

O art.º 168º n.º 1 alínea I) da C.R.P. diz-nos ser da exclusiva competência da A.R. legislar, salvo autorização do Governo, sobre criação de impostos e sistema fiscal.

Por outro lado, nos termos do art.º 106º da C.R.P., na versão anterior e 103º da actual, os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e a garantia dos contribuintes.

Da interpretação de ambos resulta que a reserva relativa da A.R. incide, em matéria fiscal, apenas na definição e articulação do sistema fiscal, entendido este como o conjunto dos impostos e demais figuras tributárias e na criação de cada um dos impostos (v. G. Canotilho e Vital Moreira, *Const. R. Portuguesa*, anot., 3ª ed., pg. 674).

De fora desta reserva fica, obviamente, o poder de determinar a entidade colectora e beneficiária dos impostos.

Em suma, “rearrumar competências no interior da Administração, implicando que a uma entidade se segue outra com poder de cobrança de um tributo pré-existente, não interfere com os momentos essenciais da reserva parlamentar, nos termos em que a exigem os art.º 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. I) da Constituição da República (v. Acs. T. Const. de 11/12/96, in DR, II, de 28/1/97 e 3/11/98, in DR, II, de 18/3/99).

Donde se conclui que o Governo, ao transferir para o IROMA o poder de arrecadar as taxas até então cobradas pela J.N.P.P., actuou no exercício da competência que a C.R.P. lhe confere (v. art.º 201º n.º 1 al. a) e 198º n.º 1 al. a), respectivamente, nas versões anterior e actual).

Daí que não se verifique também esta alegada inconstitucionalidade.

Defende ainda a recorrente que as “taxas” exequendas violam o art.º 33º da 6ª Directiva 77/388 CEE do Conselho, de 17/5/77, por constituírem impostos sobre o volume de negócios.

No acórdão do T.J.C.E., a fls. 184 e seguintes, considerou-se que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA os impostos e taxas que apresentem as características essenciais do IVA e que são as seguintes:

- O IVA aplica-se, genericamente, às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e desses serviços; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; finalmente, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculada após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior.”

Mais se considerou que as “taxas” exequendas, porque não possuem nenhuma destas características, não têm a natureza de um imposto sobre o volume dos negócios, na acepção do art.º 33º (escreveu-se 36º, por lapso) da Sexta Directiva.

Não ocorre, pois, a apontada violação do art.º 33º da 6ª Directiva.

A recorrente tem ainda por violados os art.º 9º e 12º do Tratado de Roma pois que, alega, as referidas taxas constituem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros.

Afirmou-se no acórdão do T.J.C.E., já referido, que “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”.

Logo a seguir enuncia as verificações necessárias para a qualificação jurídica do tributo em questão.

Porém, tais verificações, porque se inserem no domínio da matéria de facto, não podem ser levadas a efeito por este S.T.A. pois que, nos termos do art.º 21º n.º 4 do E.T.A.F. e 167º do C.P.Tributário, os seus

poderes de cognição, no caso vertente, se circunscrevem à matéria de direito.

Impõe-se, por isso, a ampliação da matéria de facto, nos termos referidos no acórdão do T.J.C.E., a fim de ser aplicado o direito tal como foi definido.

Assim, ao abrigo dos arts.º 729º n.º 1 e 730º do C.P.Civil, ordena-se a ampliação da matéria de facto e, em consequência, que se proceda a novo julgamento de harmonia com o regime jurídico fixado pelo T.J.C.E. no acórdão atrás referido, assim se dando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Alberto Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Taxa de publicidade em propriedades privadas.*

### Doutrina que dimana da decisão:

— *A taxa de publicidade feita em propriedades privadas é um verdadeiro imposto, pelo que só pode ser criada pela Assembleia da República ou pelo Governo muni-  
do de autorização legislativa daquela e nunca por uma  
autarquia local.*

Recurso n.º 21.278; Recorrente: Reclamos luminosos Neolux Ldª;  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida  
Lopes.

### 1.º Relatório

RECLAMOS LUMINOSOS NEOLUX, Ldª., com sede na Rua Cidade da Horta, 40-A – 1.º Dt.º, 1000 LISBOA, impugnou judicialmente o acto de liquidação da quantia de 1.224.000\$00, a título de licença sobre reclamo luminoso da TWA colocado no telhado, na Rua Francisco Rodrigues Lobo, n.º 23, Lisboa, acto praticado pela câmara Municipal de Lisboa em aplicação da Tabela de taxas e outras receitas municipais, constante do Edital 100/89, publicado em 15.9.1989. Pediu a anulação desse acto de liquidação com base nos seguintes e resumidos fundamentos:

— A quantia liquidada é um imposto e não uma taxa;

— A Assembleia Municipal de Lisboa não tem competência para criar tal imposto;

— Por isso, a pretensa “taxa” é ilegal e inconstitucional, por violação do art.º 106.º, n.º 3, da Constituição da República.

Após várias peripécias processuais, por sentença de fls. 178 a 186, o M.º Juiz do 6.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente, pois entendeu que a quan-

tia liquidada é uma taxa, por haver contrapartida, e não é inconstitucional por não ter havido violação do princípio da proporcionalidade.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA (fls. 201 a 221), pedindo a revogação da sentença e a procedência da impugnação judicial com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1.ª A quantia cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa pela concessão de uma licença para a afixação e anúncios luminosos constitui um imposto e não uma taxa, já que à remoção do obstáculo jurídico à actividade dos particulares não corresponde nem a prestação de qualquer serviço público, nem a utilização, pelo particular, de qualquer bem do domínio público ou de um bem semipúblico.

2.ª A qualificação de imposto é reforçada pelo carácter anual do pagamento.

3.ª A qualificação de imposto é ainda determinada pela falta de proporcionalidade entre a quantia em causa nos presentes autos e o custo de uma eventual actividade administrativa. Isto, tendo em atenção que, em apenas 1 (um) ano, o montante a pagar pela concessão da licença de publicidade aumentou cerca de 6.500% (seis mil e quinhentos por cento).

4.ª Constituindo um imposto e não uma taxa, a receita em causa está a ser cobrada ilegalmente, já que, tendo sido criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, verificou-se uma violação directa do disposto nos art.ºs 168.º, n.º 1, alínea i) e 106.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, ou seja, uma violação directa do princípio da legalidade fiscal.

5.ª Assim sendo, a norma contida do art.º 18.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, constante do Edital 100/89 da Câmara Municipal de Lisboa, é inconstitucional, por violação directa do princípio da legalidade fiscal.

6.ª A Assembleia Municipal, ao aumentar em cerca de 6.500% (de Esc.: 152\$00 m<sup>2</sup> para Esc.: 10.000\$00 m<sup>2</sup>) a quantia a pagar pela concessão da licença de publicidade no ano de 1990, violou directamente o princípio constitucional da proporcionalidade a que está adstrita no exercício das suas funções, previsto no art.º 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, com expressão no Código do Procedimento Administrativo, no seu art.º 5.º.

7.ª Pelo que a norma constante do art.º 18.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, constante do Edital 100/89 da Câmara Municipal de Lisboa, é inconstitucional, por violação directa do princípio da proporcionalidade.

8.ª A douda sentença da 1.ª Instância, ao manter a liquidação impugnada, negligenciou o correcto enquadramento jurídico das figuras da taxa e do imposto, violou o princípio da legalidade fiscal, constante dos art.ºs 168.º, n.º 1, alínea i) e 106.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, o princípio da proporcionalidade, previsto no art.º 266.º, n.º 2 da Lei Fundamental.

Neste STA o D.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de (in)constitucionalidade — imposto ou taxa? — sendo certo que o M.º Juiz de 1.ª Instância fixou a seguinte matéria de facto, que esta STA tem de respeitar:

a) Pelos serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa foi liquidada, para pagamento em Abril/Maio de 1990, à impugnante, a título de “taxa pela renovação da licença de publicidade sobre anún-

cios luminosos”, a quantia de esc. 1.222.000\$00, referente a anúncio (reclamo luminoso) da TWA sito no telhado do edifício da Rua Francisco Lobo, n.º 23, em Lisboa, com a área de 72m<sup>2</sup> — cfr. fs. 7, 25, 54, 130;

b) A impugnante apresentou, em 30/4/1980, pela 1.ª vez, pedido de licenciamento para afixar o reclamo luminoso referido em a) que antecede, tendo sido emitida em 23/11/1981 a respectiva licença de publicidade, que foi sendo sucessivamente renovada nos anos seguintes, sendo a ora impugnada a referente à renovação para o ano de 1990 — cfr. fs. 23 e 24;

c) A evolução do montante da taxa de publicidade aplicável aos anúncios luminosos, referida em a) que antecede, foi a seguinte:

1982 —	40\$00 m <sup>2</sup> ou fracção/ano —	Edital 24/82;
1983 —	“ “ “ “ “ “	“ “ “ “ “ “
1984 —	80\$00 “ “ “ “	Edital 22/84;
1985 —	98\$00 “ “ “ “	Edital 28/85;
1986 —	115\$00 “ “ “ “	Edital 104/85;
1987 —	128\$00 “ “ “ “	Edital 71/AL/86;
1988 —	138\$00 “ # “ “	Edital 67/87;
1989 —	152\$00 “ “ “ “	Edital 110/88;
Out/1989 —	10 000\$00 “ “ “ “	Edital 100/89;
1990 —	8 500\$00 “ “ “ “	Edital 26/90 —

cfr. fs. 126, 127 e 131 a 137;

d) Através do Edital 140/89, publicado no D. Municipal n.º 15 742, de 26.10.1989, foi deliberado, para além do mais, pela Assembleia Municipal de Lisboa, que se fixasse em 1,133 o coeficiente de actualização a aplicar, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1990, aos valores das taxas, tarifas, licenças, (...), constantes da Tabela de Taxas e outras receitas municipais — cfr. fl. 133;

e) O custo estimado da renovação de uma licença de publicidade, em 1989, compreendendo custos de emissão, de cobrança registo e controlo era de esc. 1 624\$00 — cfr. fs. 147 e 149;

f) A data da liquidação referida em a) que antecede, a Câmara Municipal de Lisboa, impugnada nos autos, cobrava pela taxa de publicidade m<sup>2</sup>/dia, esc. 23\$30; o Sport Lisboa e Benfica, esc. 28\$00; o Sporting Clube de Portugal, esc. 77\$00; uma firma de publicidade exterior, esc. 139\$00 e o jornal diário, “Correio da Manhã”, esc. 794 398\$00 — cfr. fs. 139 a 146.

## 2.º Fundamentação

Conforme o Tribunal Constitucional decidiu no acórdão de fs. 285 a 294, a norma constante do art.º 18.º da Tabela de taxas e outras receitas municipais da Câmara Municipal de Lisboa, publicada no Diário Municipal, 2.º Suplemento, de 15 de Setembro de 1989, é inconstitucional por violação dos art.ºs 106.º, n.º 2 e 168.º n.º 1, al. i), da Constituição (versão de 1982).

Essa norma foi a norma tributária material do caso concreto. Do aresto referido colhe-se que as taxas de publicidade feita nas proprie-

dades privadas são verdadeiros impostos e, como tal, só podem ser criadas pela Assembleia Municipal ou pelo Governo com autorização legislativa daquela. Não foi esse o caso dos autos.

Assim, sendo inconstitucional a norma de incidência, o acto de liquidação ficou viciado e é ilegal.

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em anular o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*. — M.º P.º, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Acto de liquidação de dividas aduaneiras. Suspensão de eficácia. Art. 130º da LPTA. Art. 244º do CAC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A entrada em vigor do CAC as disposições acto administrativo LPTA que regulavam a suspensão de eficácia dos actos administrativos respeitantes a questões aduaneiras foram derogadas, visto art. 8º da CRP e o art. 189º (na sua primeira versão) do Tratado de Roma consagrarem o primado da Lei comunitária sobre a legislação nacional.*
- 2 — *De harmonia com o que se dispõe no art. 244º do CAC a competência para suspender a eficácia dos actos administrativos respeitantes a questões aduaneiras cabe às Autoridades que os praticaram e só depois é que das decisões destas cabe recurso para os Tribunais.*
- 3 — *Um pedido desta natureza não pode ser, pois, formulado, em primeira instância, num Tribunal Tributário e num processo de oposição.*

Recurso n.º 22.659. Recorrente: Cipan - Companhia Industrial Produtora de Antibióticos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Costa Reis.

Cipan - Companhia Industrial Produtora de Antibióticos, SA, deduziu a presente oposição à execução que contra ela foi instaurada na R. F. do 13º Bairro Fiscal de Lisboa, para cobrança de dívida aduaneira, alegando “a extinção da dívida por caducidade” e a extinção da dívida por “a exportação dos produtos compensadores das mercadorias importadas extinguir a obrigação de pagar os direitos aduaneiros e



demais imposições”, e **informando** que tinha impugnado judicialmente a liquidação daquela dívida.

A **concluir que pediu** que fosse “provida a presente oposição, com consequente suspensão da execução até julgamento da impugnação...”.

**Esta oposição foi julgada totalmente improcedente no Tribunal de 1.ª Instância**, por se ter entendido, por um lado, que os fundamentos que a sustentavam não tinham cobertura legal e de que, por isso, não podiam sustentar a dedução de uma oposição e, por outro, se ter considerado que o pedido de suspensão da execução não podia ser deferido num processo de oposição.

Inconformada, a Oponente recorreu para o Tribunal Tributário de 2.ª instância, restringindo a matéria do recurso à parte do pedido que se relacionava com a suspensão da execução, **recurso esse que não obteve provimento**, visto se ter considerado que, de harmonia com o que se dispõe no CAC, **o único pedido compatível com o processo de oposição é o da extinção, total ou parcial, da execução e não o da sua suspensão.**

As razões que sustentaram o douto Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância não lograram convencer a Oponente, pelo que interpôs este recurso, tendo em vista a sua revogação, para o que alinhou as seguintes conclusões:

1.ª - A Recorrente usou do único meio contencioso à sua disposição para efectuar a oposição à execução por entender que a mesma é ilegal, com fundamento nas als. e) e h) do art. 286.º do CPT.

2.ª - Como decorre do § 3.º do art. 244.º do CAC, aos recursos contenciosos, em matéria que envolva aplicação de direitos aduaneiros, desde que prestada garantia, deve ser atribuída eficácia suspensiva.

3.ª - Aquela eficácia decorre “*ope legis*”, atenta a existência de uma garantia sobre a dívida em causa, e resulta da conjugação dos arts. 244.º § 3.º do CAC e 255.º do CPT.

4.ª - Do exposto não pode resultar outra conclusão que não seja a da atribuição de efeito suspensivo da decisão em consequência da oposição à execução.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Ex.ma Sra. Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que, nos termos do art. 244.º do CAC, são as Autoridades Aduaneiras, e não o Tribunal que julga a oposição, as competentes para analisar se a garantia prestada pela Recorrente é suficiente e, portanto, se existem condições para que a execução possa ser suspensa.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. - Contra a Recorrente corre o processo de execução fiscal n.º 3271/94/103847.8 do 13.º Bairro Fiscal de Lisboa para pagamento de uma dívida no montante de 2.666.906\$00, proveniente de direitos aduaneiros.

2. - A Recorrente foi citada em 18/10/94.

3. - Apresentou a oposição em 3/11/94.

4. - A Recorrente intentou acção de impugnação sobre a matéria em causa no TFA de Lisboa a correr termos com o n.º 28/94.

5. - As importâncias em dívida foram caucionadas pelas garantias n.ºs 18171/84 e 17744/86.

6. - na petição de impugnação foi requerida a atribuição do efeito suspensivo ao recurso ao abrigo do art. 131.º da LPTA.

## III

Analizando o pedido que a Recorrente aqui formula logo vemos que **o que esta pretende alcançar com a interposição deste recurso é, apenas e tão-só, a suspensão de eficácia do acto fiscal aduaneiro de que resultou a liquidação da quantia exequenda.**

Com efeito, se bem observarmos constatamos que a mesma abandonou todos os outros fundamentos desta oposição e se limita a litigar no sentido de obter a suspensão da execução.

A questão que aqui se nos coloca é, pois, unicamente, a de saber se os Tribunais Tributários têm competência para decretar a suspensão de eficácia de um acto administrativo respeitante a questão aduaneira e, tendo-a, se essa suspensão pode ser decretada no processo de oposição à execução decorrente daquele acto.

Esta já foi uma questão controversa, visto ter sido objecto de diversas pronúncias contraditórias no Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância (1), Tribunal onde mais frequentemente esta questão se colocou, o qual maioritariamente se inclinou para considerar que o Tribunal que julgava o recurso contencioso do acto administrativo era o competente para decretar a suspensão da sua eficácia.

Todavia essa controvérsia cessou com a entrada em vigor do CAC.

Na verdade, se até então, como dissemos, teve expressão a corrente jurisprudencial que entendia que "a suspensão de eficácia dos actos de liquidação de receitas tributárias é regulada pelo art. 130º, n.º 2 da LPTA e não pelo regime de suspensão previstos nos arts. 255º, 267º e 282º do CPT, quanto aos actos tributários, pelo que o Tribunal Fiscal Aduaneiro por ser o competente para conhecer do recurso daqueles actos (art. 68º, n.º 1, al. a) do ETAF) é também o competente para conhecer do objecto do processo incidental de suspensão de eficácia (art. 96º, n.º 1 do CPC) - vd. Acórdão do STA de 19/7/95, Rec. n.º 19.734 (2) - este entendimento foi ultrapassado em função do que os arts. 243º e 244º do CAC vieram a prescrever.

Com efeito, a partir da entrada em vigor deste Código Comunitário as disposições que regulavam esta matéria contidas na LPTA foram derogadas, visto do disposto no art. 8º da CRP e no art. 249º (189ª na sua primeira versão) do Tratado de Roma resultar a consagração do primado da lei comunitária sobre a legislação nacional e, sendo assim, importava julgar a dita questão de acordo com o que prescrevia naquele compêndio normativo.

Ora essa derrogação teve como consequência ter-se como adquirido o princípio de que a competência para decretar a suspensão da eficácia dos actos das Autoridades Aduaneiras pertence a estas. - vd. por todos o Acórdão deste Tribunal de 1/4/98, Rec. n.º 22.647.

Ou seja, com a entrada em vigor daquele código deixou de ter aplicação o disposto no art. 130º da LPTA, o que vale por dizer que deixou de bastar a interposição de recurso e a prestação de garantia para, automaticamente, se conseguir a suspensão da eficácia do acto administrativo controvertido e de que a competência para decretar aquela suspensão cabia aos Tribunais.

E tal entendimento resultou directamente do que se dispõe nos arts. 243º e 244º do CAC, onde se prescreve que o recurso de uma decisão

(1) Vd. Acórdãos de 15.5.93 (rec. 61.461), de 25.5.93 (rec. 61.463), de 29.6.93 (recs. 61.098 e 61.502), e de 10.1.95 (rec. 62828).

(2) No mesmo sentido Acórdão do STA de 7/4/96 (rec. 20.674).

da Autoridade Aduaneira deve ser interposto em primeiro lugar perante esta e só depois, e no caso de a decisão daquela Autoridade não ser aceite, é que cabe recurso para uma instância independente, a qual tanto pode ser judicial (um Tribunal) como um órgão especializado e de a interposição do recurso não ser suficiente para paralisar a eficácia do acto.

Na verdade, e como se lê no citado art. 244º, “a interposição do recurso não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada. Todavia, as Autoridades Aduaneiras suspenderão, total ou parcialmente, a execução dessa decisão sempre que tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou que seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado”.

**Ou seja, de acordo com as leis comunitárias só as Autoridades Aduaneiras têm competência para suspender as suas próprias decisões, ficando, porém, as decisões sobre os pedidos de suspensão sujeitas ao controlo de um órgão independente, que no caso português são os Tribunais.**

Se assim é o pedido de suspensão eficácia do acto que deu origem à execução, formulado neste processo de oposição, não pode obter aqui deferimento.

A Recorrente deveria tê-lo formulado junto da Autoridade que o praticou e só depois, no caso de o seu pedido ser indeferido, deveria recorrer dele para os Tribunais.

Bem andou o Tribunal recorrido quando não deferiu o pedido formulado pela Recorrente, confirmando assim o decidido no Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## **Acórdão de 22 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Conclusões das alegações. Falta de sintetização. Não conhecimento do recurso.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *As conclusões das alegações dos recursos jurisdicionais devem ser proposições sintéticas, em que se condensam os seus fundamentos.*
- 2 — *Não tendo sido apresentadas conclusões sintéticas, após despacho do relator convidando à sua apresentação, não se deve conhecer do recurso.*

Recurso n.º 22.872. Recorrente: António Ferreira Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ANTÓNIO FERREIRA PEREIRA requereu ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro a anulação da venda efectuada no processo de execução fiscal n.º 116/93/100509.0.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro julgou improcedente o pedido. Inconformado o requerente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância que negou provimento ao recurso.

Novamente inconformado, o requerente interpôs novo recurso para este Supremo Tribunal Administrativo apresentando alegações com 127 artigos e cerca de 29 páginas, acompanhadas de 90 conclusões contidas em mais de 21 páginas.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto promoveu, invocando o art. 690.º, n.ºs 1 e 4, do C.P.C., que o recorrente fosse notificado para formular novas conclusões que sintetizem com precisão e concisão os fundamentos do recurso, sob a cominação do n.º 4 do art. 690.º do C.P.C..

Sobre esta promoção, recaiu um despacho do Relator do seguinte teor:

*Como se promove, no prazo de 10 dias, com a legal cominação, dado que as conclusões apresentadas - de A a B''' - não são, manifestamente, proposições sintéticas que emanem do alegado.*

Notificado deste despacho o recorrente veio apresentar novas alegações, idênticas às anteriores, acompanhadas de 66 conclusões escritas em mais de 17 páginas.

Estas conclusões são do seguinte teor:

#### A

*O ora alegante, deduziu oportunamente, pedido de anulação da compra judicial que fez em relação ao veículo automóvel de matrícula PT-84-52, em processo de execução fiscal, que correu termos na Repartição de Finanças da Mealhada, com base em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as suas qualidades, por falta de conformidade com o que foi ou deveria ter sido anunciado.*

#### B

*Em relação a esse veículo, o anúncio judicial da venda, com base no qual apresentámos as nossas propostas, anúncio esse aqui junto sob o Doc. n.º 1, referia ele expressamente como n.º 2, dos bens penhorados e a praeear o seguinte:*

*“ Veículo automóvel de matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte, em 21 de Maio de 1992, com a marca Toyota, movido a gasóleo, caixa fechada, com pneumáticos com a medida de 14, total de 2.550 Kg, tara 1.530 Kg, louvação 9 lugares, cor amarela, de serviço particular, registado em 21 /05/92 em nome de Joaquim de Sousa Morais Valor - 800.000\$00. Está em regular estado de conservação e tem 1 roda sobresselente e os seguintes acessórios e ferramentas - n.º 1 - macaco; n.º 2 triângulo e n.º 3 - chave de rodas”.*

#### C

*Não foi possível ao ora alegante, antes da abertura das propostas, ver o veículo em causa, apesar de ter feito infrutiferamente, no Barcouço, várias diligências, no sentido de localizar o fiel depositário dos bens, o local onde guardaria os veículos penhorados e, obser-*

*var tais veículos, uma vez que, nenhuma das pessoas a quem pedimos esclarecimentos, segundo nos disseram, conhecia o executado e os veículos penhorados, nem sabiam onde se poderiam encontrar esses veículos.*

## D

*Por isso, o ora alegante, não teve outra alternativa senão acreditar no teor do dito anúncio da venda judicial e, nessa conformidade, apresentou as suas propostas, tendo-lhe sido adjudicados os dois veículos, entre os quais o PT-84-52, cuja descrição constante do anúncio de venda é enganosa, por erro sobre o objecto transmitido ou sobre as suas qualidades, por falta de conformidade com o que foi anunciado.*

## E

*É que, tal veículo, em vez de se encontrar em regular estado de conservação, como consta do referido anúncio, está em muito mau estado de conservação, uma vez que, quando pretendíamos receber os veículos que arrematámos e através das Finanças conseguimos localizar o sítio onde os veículos se encontravam, ao PT-84-52, faltava-lhe o pára-choques de trás, estava partida uma luz ou o farol direito traseiro, o lado direito traseiro encontrava-se amolgado devido a choque, as almofadas dos bancos estavam rasgadas, a grelha da frente estava partida e o motor estava solto e desmanchado feito em 3 pedaços, avariado e, não funcionava, defeitos estes que diminuem substancialmente o valor venal e comercial do veículo e não constavam indevidamente do anúncio para a sua arrematação.*

## F

*Por outro lado, refere também o anúncio de venda já citado que, tal veículo automóvel, de matrícula PT-84-52, foi registado na Direcção de Viação do Norte, em 21 de Maio de 1992, com a marca Toyota, acrescentando também a seguir tal anúncio que, foi registado em 21-05-92 em nome de Joaquim de Sousa Morais.*

## G

*O registo em nome do executado, datado de 21-05-92, como o anúncio refere, não poderá deixar de ser o da respectiva Conservatória do Registo Automóvel, único organismo onde se regista em nome de pessoas, a propriedade de veículos automóveis, informação essa que, neste caso, tem de ser adivinhada e deveria constar expressamente do anúncio, contrariamente ao que acontece, pelo que, por este facto, tal anúncio é, pelo menos, bastante confuso.*

## H

*O registo na Direcção de Viação Norte, em 21-05-92, com a marca Toyota como consta do referido anúncio de venda, tem forçosamente de respeitar ao registo da matrícula, bem como às restantes características do veículo, constantes do seu livrete, nomeadamente a matrícula, data do seu registo e ano ou data de fabrico do veículo; elementos estes que devem constar obrigatoriamente dos anúncios de venda e são essenciais para atribuição de valor a tal veículo, especialmente se este é em segunda mão ou usado, como é o caso, informações essas que também têm de ser adivinhadas, por indevida e ilegalmente não*

*expressas no referido anúncio, o qual, por isso e, neste caso, tem um conteúdo enganoso, não correspondendo à verdade dos factos.*

## I

*Por isso, em relação ao PT-84-52, como os 2 registos referidos no anúncio, eram datados de 21-05-92 e mais nenhum outro constava desse anúncio, considerámos logicamente que a data do registo da matrícula desse veículo era a do registo na Direcção de Viação do Norte, ou seja, a de 21-05-92, uma vez que esse registo é o único que se faz na Direcção de Viação, conforme constava do anúncio e, nessa conformidade, apresentámos proposta para aquisição do veículo em causa, no valor de 1.101.000\$00, sendo o valor base de venda anunciado de 800.000\$00, pois o veículo, segundo o anúncio enganoso, teria na data da venda cerca de 3 anos de uso, pelo que estaria quase novo.*

## J

*No entanto, quando tentámos levantar tal veículo, 1 ou 2 dias depois da arrematação, verificámos que a data da matrícula do PT-84-52 era de 16-12-86, a qual não constava ilegal e indevidamente do anúncio, pelo que o veículo, em vez de 3 anos, como se concluiu da leitura do anúncio, tinha já 9 anos, ou seja, o triplo da idade anunciada, o que lhe baixava substancialmente o valor venal, como é evidente.*

## L

*Se o ora alegante soubesse, na altura da apresentação das propostas, que o veículo em causa, tinha sido matriculado em 16-12-86, ou seja, já tinha 9 anos à data da venda, não se teria proposto a adquiri-lo, pois, certamente, já estaria velho, bastante usado e em mau estado de conservado, pelo que não lhe interessava.*

## M

*Como é sabido, a publicidade referente à venda de veículos automóveis usados, tem obrigatoriamente de cumprir determinados requisitos, nomeadamente informando com realidade e verdade as características gerais do veículo, designadamente, o preço, a existência ou não de garantia e sua duração, o ano da matrícula e o número de registos anteriores.*

## N

*O referido anúncio da venda, que é Doc. nº 1, desse veículo automóvel, referia enganosamente, logo a seguir à matrícula, que estava registado na Direcção de Viação do Norte, em 21 de Maio de 1992, com a marca Toyota, pelo que tal data, dado o conteúdo da notícia, tinha que respeitar forçosamente à data da matrícula, mas enganosa e erradamente não respeitava, o que induziu em erro, o ora alegante, em relação às qualidades do bem posto em praça.*

## O

*É que, nas Direcções de Viação, apenas se registam, além da matrícula, as características dos automóveis, nos respectivos ficheiros e livretes, sendo o registo mais importante, o da matrícula e respectiva data, que define a antiguidade do veículo.*

## P

*Por isso, não faz qualquer sentido que, a data do registo constante do anúncio e, referente à Direcção de Viação do Norte, não seja a data da matrícula ou a do ano de fabrico do veículo, únicas que obrigatoriamente devem constar dos anúncios de venda, dando a conhecer a antiguidade do veículo, uma vez que tal antiguidade é a 'pedra de toque' do valor dos automóveis, como até é reconhecido pela generalidade das pessoas, pelo que, nem carece de demonstração.*

## Q

*Por outro lado, também não faz qualquer sentido que, o registo referido no anúncio de venda, de 21-05-92, em nome de Joaquim de Sousa Morais, não seja o que se efectua nas Conservatórias do Registo Automóvel, uma vez que o registo em nome dos proprietários dos automóveis é apenas feito nessas Conservatórias.*

## R

*Por isso, a anunciada repetição de registos, no mesmo dia, na Direcção de Viação e na Conservatória, deve estar erradamente duplicada e, apenas deve ser verdadeiro o registo em nome de Joaquim de Sousa Morais, em 21-05-92, na respectiva Conservatória do Registo Automóvel.*

## S

*É que, se fosse verdadeira e não é, a informação constante desse anúncio, de que tal veículo havia sido registado na Direcção de Viação do Norte em 21-05-92, é evidente que, em 09-02-95, data do anúncio que é o Doc. n.º 1, tal veículo teria nessa altura cerca de dois anos e meio de uso e, foi nessa base que, apresentámos a nossa proposta de compra uma vez que, apesar de várias tentativas, não conseguimos localizar o executado e fiel depositário para observar as vituras.*

## T

*Assim, conforme também alegámos na p.i. e nas alegações de recurso, o teor do anúncio respeitante à venda judicial, mediante propostas em carta fechada, é falso e enganoso, em termos de direito, especialmente do consumidor, já que o veículo, quando nos apresentamos para o levantar, depois da arrematação, em vez de ter menos de 3 anos de idade, tinha sim mais de 8 e encontrava-se praticamente em estado de sucata e não em estado regular de conservação, como o anúncio referia e com as deficiências ou avarias já atrás descritas.*

## U

*Verificam-se assim, no anúncio da venda judicial, erros graves, sobre as qualidades do objecto transmitido, por falta de conformidade com o que foi anunciado, o que é motivo de anulação da venda, que se requer.*

## V

*O valor dos veículos, nomeadamente os de segunda mão, têm essencialmente a ver com o ano do seu fabrico e da matrícula e registo, pois é através dele que se afere a antiguidade do veículo, se calculam os*

quilómetros que terá percorrido e, especialmente, o respectivo valor comercial e o ano de fabrico deve constar obrigatoriamente de todos os anúncios de venda, nomeadamente dos catálogos de venda e livros da especialidade, face à Lei da Publicidade que se baseia essencialmente, no princípio da veracidade ou veracidade dos anúncios, conforme dispõe o n.º 1 e 2 do artigo 10.º do código da Publicidade, aprovado pelo Dec.-Lei n.º 330/90 de 23 de Outubro.

## X

Por outro lado, conforme dispõem os n.ºs 1 e 2, alínea a), do art. 1.º do referido Código da Publicidade, é proibida toda a publicidade que, por qualquer forma, devido ao seu carácter enganador, induza ou seja susceptível de induzir em erro os seus destinatários, ou possa prejudicar um concorrente e, para se determinar se uma mensagem é enganosa, devem ter-se em conta, todos os seus elementos, nomeadamente todas as indicações que respeitem às características dos bens, incluindo a data de fabrico.

Por sua vez, o Dec.-Lei n.º 303/83, de 28 de Junho, nos arts. 7.º e 12.º, relativos respectivamente ao princípio da veracidade e à publicidade enganosa, impõem à publicidade o respeito pela verdade e proibem as formas publicitárias que, directa ou indirectamente, por inveracidade ou ambiguidade, induzem o consumidor em erro, quanto às características do bem anunciado.

## Z

A referência do anúncio aos dois registos em 21-05-92, quer expressamente na Direcção de Viação, quer presuntivamente na Conservatória, resultará de erro evidente, praticado na Repartição de Finanças da Mealhada, devendo tal data corresponder apenas ao registo não localizado nesse anúncio do registo e na Conservatória, uma vez que o expresso na Direcção de Viação é o de fabrico e matrícula e esta, como se observa da Certidão que foi junta, foi ali registada na data de 16-11-86.

## A'

Por isso, quando o anúncio de venda refere como data do registo na Direcção de Viação do Norte, a de 21 de Maio de 1992, tal referência tem de ser forçosamente errada e enganosa, porque a verdadeira é cerca de 6 anos mais antiga, ou seja de 16-12-86, como consta da certidão que é o Doc. n.º 2, data esta que é a grande e única referência para efeitos de valorização dos veículos, como é reconhecido pela generalidade das pessoas e, por isso, nem carece de comprovação.

## B'

O anúncio em causa, contém ainda outros erros sobre as qualidades do objecto do negócio, ao referir que o veículo anunciado para venda estava em regular estado de conservação, quando real e efectivamente estava danificado, em mau estado de conservação e com o motor desmanchado, feito em bocados e sem funcionar, constituindo apenas e só um "monte de sucata", como observámos quando nos preparávamos para o levantar, o que não aconteceu, face ao estado que apresentava, sendo certo que, tal veículo, até essa data e poste-



*riormente, sempre esteve entregue e na posse do seu fiel depositário, o seu proprietário e executado, Senhor Joaquim de Sousa Morais.*

C'

*Por isso, como do auto de penhora do citado veículo consta que estava em regular estado de conservação, sem referir que lhe faltava o pára-choques traseiro; que uma óptica traseira estava partida; que o lado direito traseiro estava amolgado devido a choque; que as almofadas dos bancos estavam rasgadas; que a grelha da frente estava partida e que o motor estava desmanchado, partido em pedaços soltos, estando avariado e não funcionando, é porque estas anomalias foram causadas ou são da responsabilidade do fiel depositário, depois de efectuada a penhora, certamente por o veículo ter continuado indevidamente a circular, ou porque estas anomalias ou avarias lhe foram causadas propositadamente depois da penhora para, por vingança, prejudicar possíveis compradores, ou então, é porque o auto de penhora foi lavrado sem esse veículo ter sido observado pelos funcionários que procederam à sua penhora, que não referiram tais anomalias, hipótese esta última que, estamos convictos, não terá acontecido.*

D'

*Os erros ou vícios constantes do anúncio, acerca do ano de matrícula o estado do conservação do veículo, só posteriormente à arrematação constatados, tiveram enorme influência no valor da proposta feita para a sua aquisição.*

E'

*Estes erros enganosos, foram determinantes na formação da vontade negociada declarada, do ora recorrente, para aquisição do referido veículo automóvel, que a vendedora Fazenda Pública anunciou como tendo a matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte, em 21 de Maio de 1992 e, em regular estado de conservação, erros esses que tornam tal declaração negociada anulável, conforme dispõe o art 247º do Código Civil, uma vez que, tais erros enganaram indevida e ilegalmente o ora recorrente, o qual, pensando que ia comprar um veículo com cerca de 3 anos e em regular estado de conservação, quando comprou um veículo com cerca de 9 anos e em mau estado de conservação, autêntica sucata, contrariamente ao que fora anunciado.*

F'

*Assim, a venda publicitada pelo anúncio contendo erros enganadores e que influenciaram, para mais a nossa vontade negociada, deve ser anulada, por existência de erros na descrição do objecto, no que se refere ao ano de fabrico e de registo da matrícula que é factor essencial e primordial do valor de qualquer negócio de carros usados, bem como acerca do seu estado de conservação e funcionamento, erros esses que serviram ilegal e indevidamente de valorização do veículo, por esconderem enganosamente a verdade, acerca da idade do veículo e seu estado de conservação.*

G'

*Acontece que, o ora alegante, na sua petição de anulação da venda, arrolou uma testemunha conhecedora das dificuldades em contactar*

*o fiel depositário e ver os veículos, mas foi entendido doutamente não a inquirir, sem que se fizessem constar da douta sentença as razões dessa decisão, quanto a nós e com o devido respeito, apenas justificável se, a decisão, face ao alegado e aos documentos juntos pelo recorrente, fosse de procedência, face ao evidente erro sobre as qualidades do objecto transmitido, por falta de conformidade com o que foi anunciado.*

H'

*No entanto, por douta sentença, de 21-10-96, o M<sup>o</sup> Senhor Dr. Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância, julgou improcedente o pedido de anulação da venda, alegadamente por não se ter demonstrado que o bem vendido é, em espécie, qualitativamente diferente do que foi anunciado, por não se ter provado que o automóvel vendido tem características essenciais diferentes daquelas por que foi anunciado, pelo que, inexistirá erro relevante, com virtualidade de conduzir à anulação da venda, não se verificando, do ponto de vista jurídico, o alegado erro na qualidade do objecto, o que, quanto a nós, com a devida vênia, no nosso modesto entendimento, resulta de ter sido feita uma errada apreciação das provas produzidas e também por não se ter inquirido a arrolada testemunha.*

I'

*No douto Acórdão de 17-06-97, apreciando o nosso recurso da douta sentença antes referida, o venerando Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> Instância acordou em negar provimento a tal recurso e confirmar a douta decisão recorrida.*

J'

*As questões que foram consideradas não provadas, eram do conhecimento da testemunha que arrolámos e, por não ter sido inquirida, não foram comprovadas nos autos.*

L'

*Do douto acórdão ora em causa, do Venerando Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> Instância, consta o seguinte:*

*“O E.M.M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que foi cometido um erro sobre a qualidade do objecto anunciado, o qual influenciou a vontade do comprador, o aqui recorrente”.*

M'

*Da douta sentença da 1<sup>a</sup> Instância, também constava o seguinte:*

*“ 1.5 - O Magistrado do Ministério Público teve vista, e veio dizer, no essencial:*

- é óbvio que o conceito de regular estado de conservação é um conceito subjectivo;*
- mas parece claro que a venda deverá ser anulada;*
- já que, não só há erro sobre as qualidades do veículo transmitido, por falta de conformidade com o que foi anunciado;*
- como há erro sobre a coisa transmitida, já que o ano do veículo é elemento da sua identidade (cfr. fls. 154 e 155).”*

N'

*Consta do douto Acórdão em recurso, acerca dos factos considerados assentes o seguinte:*

"1 - Nos presentes autos da execução fiscal foi, em 2.11.93 lavrado o auto de penhora de fls. 16, o qual é do seguinte teor: "Veículo automóvel de matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte, em 21.5.92, com a marca Toyota, movido a gasóleo, de caixa fechada, com pneumáticos medida 14, peso bruto de 2.550 kg, tara 1.530 kg, lotação 9 lugares, cor amarela, de serviço particular, registado na Direcção do Norte em 21-5-92 em nome de Joaquim de Sousa Morais. Está em regular estado de conservação e tem 1 roda sobressalente e os seguintes acessórios e ferramentas: n.º 1 - Macaco; n.º 2 - Triângulo; n.º 3 - Chave Rodas"."

O'

*Com a devida vénia, no que respeita ao dito auto de penhora, acabado de transcrever, permitimo-nos pôr em evidência a seguinte desconformidade:*

a) - *No anúncio que aqui juntámos sob o Doc. n.º 1, relativamente ao veículo 2, tal anúncio refere expressamente o seguinte:*

"2 - Veículo automóvel de matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte, em 21 de Maio de 1992, com a marca Toyota,...., de serviço particular, registado em 21-05-92, em nome de Joaquim de Sousa Morais...." (sublinhado nosso).

b) - *Da transcrição do auto de penhora desse veículo, feita no douto Acórdão de 17-06-97, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, constante da alegação 49ª acabada de transcrever, existem diferenças substanciais com o teor do que foi anunciado para venda, cujo anúncio é o Doc. n.º 1, o que está precisamente também, como fundamento do pedido de anulação da venda.*

*Assim segundo a descrição do douto Acórdão, o auto de penhora em causa, tem a seguinte redacção:*

"Veículo automóvel de matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte, em 21.5.92, com a marca Toyota..., de serviço particular, registado na Direcção do Norte em 21.5.92 em nome de Joaquim de Sousa Morais" (sublinhado nosso).

P'

*Por isso, confrontando o anúncio com a transcrição do auto de penhora, observa-se facilmente que, há substanciais diferenças entre o que foi anunciado para venda, relativamente ao veículo PT-84-52 e o que consta do auto de penhora desse veículo.*

Q'

*As referidas diferenças substanciais entre o anúncio e a descrição feita no douto acórdão do respectivo auto de penhora são as seguintes:*

a) - *Do auto de penhora relativamente ao registo em nome de Joaquim de Sousa Morais, consta a mais do que no anúncio que, tal registo é na Direcção do Norte.*

b) - *Do anúncio de venda, relativamente ao mesmo registo, consta a menos do que do auto de penhora que tal registo é na Direcção do Norte.*

R'

*O facto de, do auto de penhora constar que tal registo é na "Direcção do Norte", é inexplicável e presta-se a confusão.*

S'

*Quanto a nós e salvo o devido respeito, a referência constante do auto de penhora, de que o veículo em causa foi registado na Direcção do Norte, em 21.5.92, em nome de Joaquim de Sousa Moraes, é errada, enganosa e não pode corresponder a qualquer realidade, até porque não se sabe que Direcção é essa, uma vez que tal registo deve ser na Conservatória de Registo Automóvel e, se este facto constasse assim do anúncio, não teria induzido em erro, o arrematante, contrariamente ao que aconteceu e é fundamento deste pedido de anulação da venda.*

*É que, face ao que foi anunciado (cfr. Doc. n.º 1), com a devida vênia, não é verdadeiro o conteúdo do facto n.º 1 dado como assente no duto Acórdão ora em revisão.*

T'

*Para o interessado na compra desse veículo, os elementos que interessam são exclusivamente os constantes do anúncio de venda, que serviu de base à apresentação das respectivas propostas, cujo proponente, não necessita conhecer quaisquer outros elementos, nomeadamente os do auto de penhora uma vez que, dos editais ou anúncios de venda, deve constar, segundo dispõe o n.º 4 do art 890.º do C.P.C., a identificação sumária dos bens, na qual se inclui, como é evidente a respectiva matrícula, o ano de registo da matrícula e o de fabrico do veículo, dando conhecimento, com verdade, da sua identidade e idade.*

U'

*Para a exequente Fazenda Pública, é que deveria interessar confirmar, contrariamente ao que aconteceu, se o veículo em causa, tinha as características constantes do documento que terá, sido exibido em substituição do livrete, como consta do Acórdão ora em recurso, uma vez que, lhe competia anunciar a sua venda com verdade, para o que lhe será fácil requerer à Direcção-Geral de Viação, certidão ou segunda via do respectivo livrete, para que não anunciasse a venda de "gato por lebre". Além disso, nos termos do n.º 5 do art 848.º C.P.C., a penhora de veículos automóveis, faz-se com a apreensão do veículo e dos seus documentos, o que, neste caso, ilegalmente, não aconteceu, porquanto o livrete não foi apreendido, o que facilitou que o anúncio de venda contivesse informações enganosas, favoráveis ao fiel depositário e desfavoráveis aos proponentes, ainda por cima publicitadas pela Repartição de Finanças da Mealhada.*

V'

*Segundo o duto Acórdão em apreço, dos factos considerados assentes, sob o n.º 3 consta que, foi apreendido o título de registo de propriedade do veículo penhorado e que, dele consta que o veículo é de 1986, informação essa que, não consta indevida e ilegalmente, dos anúncios de venda do referido veículo, que faltam à verdade, o que teve como consequência desastrosa considerarmos o veículo regista-*

*do em 21-05-92, na Direcção de Viação do Norte, informação essa que consta indevida e enganosamente do anúncio.*

X'

*É precisamente por se verificarem no dito anúncio e no auto de penhora, essa falta de referência a que o veículo é de 1986 e, dele constarem enganosamente outras referências, nomeadamente que tal veículo foi registado na Direcção de Viação do Norte em 21 de Maio de 1992, que se verifica erro sobre as qualidades do objecto para venda, o que motivou o pedido de anulação dessa venda, tanto mais que, os registos na Direcção de Viação, só podem ser entendidos, como respeitantes à matrícula e ano de fabrico do veículo, o que levou o ora alegante, enganosamente, a considerar tal veículo, como sendo seis anos mais novo do que de facto era e, daí, como é facilmente compreensível, oferecendo preço para a compra bastante superior ao que o veículo valia, até porque não conseguimos localizar a tempo, no Barcouço, o executado e fiel depositário dos bens, como já alegámos e supomos ter sido preparado propositadamente.*

Z'

*Aplicando o direito aos factos especificados, refere o douto Acórdão ora em análise que, no auto de penhora se descrevam os bens com todas as especificações necessárias para a sua identificação, se indique o estado de conservação e o valor presumível.*

A''

*Relativamente à penhora de imóveis, refere o n.º 3 do art. 838º do CPC que, o termo deve identificar o exequente e o executado e indicar todos os elementos necessários para a efectivação do registo.*

B''

*No que se refere à penhora de bens móveis, refere o art. 855º do CPC C. que, a ela é aplicável subsidiariamente o disposto, na subsecção anterior, para a penhora de imóveis.*

C''

*Com referência à penhora de veículos automóveis, refere o n.º 5 do art. 848º do C.P.C. que, tal penhora, se faz com a apreensão do veículo e dos seus documentos, nomeadamente, acrescentamos nós, do livrete e título de propriedade, como não pode deixar de ser.*

D''

*Por o livrete dos automóveis, onde constam especificadamente todas as suas especificidades, dever ser apreendido na penhora, é que, nos editais e anúncios para venda, se pode fazer apenas a identificação sumária mas verdadeira, dos bens penhorados, uma vez que, no livrete, a sua identificação está completa.*

E''

*Acontece que, a penhora de veículos automóveis, está sujeita a registo, conforme dispõe a alínea f) do n.º 1 do art. 5º do Dec. - Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro.*

## F"

*Por sua vez, como dispõem os arts. 16º e 23º do Dec.-Lei nº 54/75, de 12 de Fevereiro, se não forem encontrados os documentos do veículo, livrete e título de registo, deverá o executado ser notificado para os apresentar em Juízo, no prazo que lhe for designado, sob a sanção cominada para o crime de desobediência qualificada.*

## G"

*Como o douto Acórdão em análise refere e bem, a descrição dos bens móveis, a fazer no auto da penhora e nos editais e anúncios, deve ser breve, de forma a que dela constem unicamente os elementos que permitam uma segura identificação, a que nos permitimos acrescentar e verdadeira, pelo que, como é evidente, o ano do fabrico do veículo e da sua matrícula, é imprescindível, nomeadamente por se tratar de veículo em segunda mão, sendo esse ano a informação mais essencial, para efeitos de valorização do bem.*

## H"

*Como o ano do veículo faz parte da sua identidade e tal ano não constou, indevida e ilegalmente, do anúncio, mas deveria constar, em louvor do princípio da verdade, não sendo também verdadeira a informação sobre o estado de conservação, são estas as razões da nossa discordância com o douto Acórdão em recurso, uma vez que o nosso pedido de anulação da venda do PT-84-52, deveria ter sido julgado procedente, face à desconformidade entre o que foi anunciado e o veículo posto em praça.*

## I"

*Neste caso, referindo o anúncio que tal veículo foi registado na Direcção de Viação do Norte em 21 de Maio de 1992 e, não sendo verdadeira esta afirmação, como se comprova através da certidão que é o Doc. nº 1, há efectiva e real falta de conformidade entre a identidade do bem vendido e aquilo que foi anunciado, donde resulta motivo suficiente para a anulação da venda.*

*O mesmo acontece em relação ao estado de conservação do veículo, que o anúncio, que é o Doc. nº 1, refere como "REGULAR", constando do douto Acórdão em recurso que, a informação de fls. 132 e 133 reafirma que, " muito embora o veículo tivesse algumas mazelas, certo é que o mesmo estava em regular estado de conservação, atenta a sua idade, e que o motor estava pronto a funcionar".*

*É que não se sabe a data dessa informação, quem a prestou, quais são as mazelas que o veículo teria, qual era a idade do veículo e como é que o motor estava pronto a funcionar, se estava desmanchado e partido em bocados.*

*Por outro lado, indevida e ilegalmente, com desprezo do princípio aplicável da "verdade", do anúncio que foi publicado para a venda do veículo, não constam quaisquer referências às "mazelas" que o veículo teria, apesar de constar da informação de fls. 132 e 133.*

*Por isso, há efectiva e real falta de conformidade entre a identidade do bem vendido e aquilo que foi anunciado, donde resultam motivos mais que suficientes, para a anulação da venda, contrariamente, com o devido respeito, ao que foi doutamente julgado no Acórdão aqui em causa.*

J”

*Foi com uma certa perplexidade que lemos no douto Acórdão, salvo o devido respeito que é muito, que o auto de penhora e anúncios, "... referiam é que o veículo estava registado em nome do executado desde 21-05-92 - o que era rigorosamente verdade - e não que o seu ano de matrícula fosse o ano de 1992".*

L”

*Essa perplexidade resulta do facto de, estarmos de posse de fotocópia de um anúncio, datado de 09-02-95, do Senhor Chefe da Repartição de Finanças da Mealhada, referente à venda do veículo em causa, e ao processo de execução fiscal n.º 100509.0/93, anúncio esse que nos foi dado naquela Repartição de Finanças, serviu para a apresentação das nossas propostas e, já aqui foi junto, sendo o Doc. n.º 1 destas alegações.*

*É que, de tal anúncio, verdadeiramente consta o seguinte: " Veículo automóvel de matrícula PT-84-52, registado na Direcção de Viação do Norte em 21 de Maio de 1992, com a marca Toyota,...., de serviço particular, registado em 21-05-92 em nome de Joaquim Sousa Morais."*

M”

*Assim, o anúncio que é o Doc. n.º 1, e que serviu de base à apresentação das nossas propostas, tem que ser diferente dos anúncios referidos no douto Acórdão, uma vez que neste, Doc. n.º 1, é referido real e expressamente que tal veículo está "registado na Direcção de Viação do Norte em 21 de Maio de 1992", referindo também que está "registado em 21-05-92 em nome de Joaquim de Sousa Morais".*

N”

*Ao ler o douto Acórdão em análise, confrontando-o com os documentos aqui juntos, nomeadamente o anúncio da venda judicial desse veículo PT-84-52 (Doc. n.º 1) e a certidão de 19-12-95 - consulta ao ficheiro de veículos (Doc. n.º 2), parece que estaremos a falar de coisas e factos diferentes, quando isso não acontece, pelo que, com a devida vénia, apenas se chama às mesmas coisas nomes diferentes e que elas não têm.*

O”

*Contrariamente, com a devida vénia ao que consta do douto Acórdão em análise, o ora recorrente, usou da prudência necessária apesar de não ter consultado os autos, o que certamente não lhe seria concedido, uma vez que pensava que o anúncio publicado e exposto para conhecimento de possíveis interessados, que lhe havia sido dado na Repartição de Finanças donde emanar e serviu da base à apresentação das suas propostas, era correcto e verdadeiro, por emanado de serviço público oficial.*

P”

*É que, não faz qualquer sentido desconfiar de um anúncio oficial, especialmente no que respeita ao facto de poder conter elementos errados sobre o objecto a transmitir ou sobre as suas qualidades, por falta de conformidade com as condições objectivas do veículo anun-*

*ciado para venda e com o que consta do livrete e registo de propriedade.*

Q”

*O ora alegante, face ao que tem sido alegado, tem grandes dificuldades, apesar das longas horas que levou a reler o Acórdão e as alegações que tem produzido, em compreender, pelo menos, uma das conclusões do douto Acórdão em análise, ou seja, a seguinte:*

*“Não há, assim, qualquer erro na identificação do veículo, tendo o anúncio da sua venda sido correctamente efectuado”.*

R”

*Salvo o devido respeito que é muito, não compreendemos como é que se pode entender, que a identidade do veículo, no anúncio de venda tenha sido correctamente efectuada, quando o referido anúncio dizia que o veículo tinha sido registado na Direcção de Viação do Norte em 21/05/92, quando na verdade este tinha sido matriculado em 16/12/86. Por outro lado o mesmo anúncio de venda indicava um veículo em regular estado de conservação quando na verdade o veículo adquirido, pelo ora alegante com a matrícula PT-84-52, não passava de um “monte se sucata”.*

S”

*Relativamente ao “ano de registo” dos veículos em segunda mão, vamos juntar, dada como reproduzida, a folha n.º 231, da brochura “GUIA DO AUTOMÓVEL”, n.º 163, referente a Novembro de 1998, que é o Documento n.º 5, onde se diz expressamente, o seguinte:*

*“ANO DE REGISTO. A idade de um automóvel é um dos factores mais importantes, senão mesmo o mais importante, que influencia o respectivo valor. Assim, é o livrete de cada veículo que funciona como bilhete de identidade, pois informa claramente a data em que se efectuou o seu primeiro registo. Dado que esse primeiro registo pode ser feito em qualquer mês do ano, para os nossos cálculos tomamos como referência o mês médio, que é Junho...”.*

T”

*Como consta das autos, não foi indevidamente apreendido o livrete do automóvel vendido em praça, de matrícula PT-84-52, nem foi exigido ao executado, também indevidamente, que fornecesse tal livrete, para efeitos de ser apreendido, contrariamente ao que dispõem os arts. 16.º e 23.º do Dec.-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, sendo a sua falta de apresentação crime de desobediência qualificada, mecanismos que não foram indevida e ilegalmente accionados, o que facilitou a vida ao mesmo executado, permitindo-se-lhe fazer crer que tal veículo seria de 1992 e também inutilizar esse veículo, transformando-o num monte de sucata com prejuízo evidente do arrematante que, comprou um veículo de 1986, anunciado como de 1992, transformado malevolamente num monte de sucata e não um veículo em regular estado de conservação, como consta do auto de penhora, pelo que, foi na posse do fiel depositário que tais inutilizações aconteceram, razão certamente do extravio do livrete do veículo, bem como da impossível localização do dito fiel depositário, durante as vezes em que o procurámos para observar os veículos a vender.*



U”

*O referido infiel depositário, por ter praticado as inutilizações e causado os prejuízos que o veículo acusa, ou porque foi durante a sua guarda e detenção que essas inutilizações se verificaram, sem que as tivesse participado a entidade exequente, cometeu o crime de infidelidade previsto e punido pelo art. 224º do Código Penal.*

V”

*Assim, tendo decidido como decidiram, os Venerandos Senhores Juizes Desembargadores, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, considerando que não existem fundamentos que possam sustentar a pretensão do recorrente em ver anulada a venda do identificado veículo, alegadamente por os editais e anúncios de venda identificarem claramente o bem penhorado e apontando as especificações necessárias para a sua identificação, pelo que negaram provimento ao recurso e confirmaram a douda decisão recorrida, violaram, entre outras, as disposições dos arts. 328º, n.º 1, alínea a) do C.P.T. e 908º, n.º 1 do CPC, pelo que tal doudo Acórdão deve ser revogado, como se requer, julgando-se procedente este recurso.*

*Nestes termos e nos mais de direito, com doudo suprimento que se requer, deve o doudo Acórdão em recurso ser revogado e, o pedido de anulação da venda e este recurso, serem julgados procedentes, por provados e, conseqüentemente, deve a venda do veículo PT-84-52, ser anulada, por erro sobre o objecto transmitido e sobre as suas qualidades, por falta de conformidade com o que foi anunciado, por se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento ao pedido de anulação da venda.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu então doudo parecer no sentido de não se conhecer do recurso, em conformidade com o preceituado no art. 690.º, n.º 4, do C.P.C., por, em suma, o recorrente não ter apresentado conclusões com a precisão e concisão legalmente exigíveis.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Importa apreciar, em primeiro lugar, a questão suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto.

O art. 690.º do C.P.C. estabelece o seguinte:

#### Artigo 690º

##### Ónus de alegar e formular conclusões

1. *O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.*

2. *Versando o recurso sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar:*

a) *As normas jurídicas violadas;*

b) *O sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas;*

c) *Invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada.*

3. *Na falta de alegação, o recurso é logo julgado deserto.*

4. *Quando as conclusões faltarem, sejam deficientes ou obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações a que alude o n.º 2, o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las,*

*completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada; os juizes-adjuntos podem sugerir esta diligência, submetendo-se a proposta a decisão da conferência.*

5. *A parte contrária é notificada da apresentação do aditamento ou esclarecimento pelo recorrente, podendo responder-lhe no prazo de dez dias.*

6. *O disposto nos n.ºs 1 a 4 deste artigo não é aplicável aos recursos interpostos pelo Ministério Público, quando recorra por imposição da lei.*

No n.º 1 deste artigo exige-se que as conclusões sejam feitas «*de forma sintética*», expressão esta que, neste contexto, tem o alcance de explicitar que as conclusões devem ser um resumo das alegações.

Assim, a exigência de conclusões só se cumpre quando o recorrente termina o seu recurso com a inclusão de proposições que sintetizem, com precisão e concisão, os fundamentos do recurso, não valendo como conclusões arrazoados longos e confusos, em que se não discriminem com facilidade as questões postas e os fundamentos invocados (!).

A questão de saber se as conclusões são ou não suficientemente sintéticas, fora de casos extremos, envolve necessariamente uma margem de subjectividade considerável.

Tendo em mente essa irremovível margem de subjectividade, por um lado, e a gravidade da sanção processual cominada, por outro, será judicioso reservar a aplicação desta para casos em que seja manifesto o incumprimento daquele dever legal, por ser patente a desproporção entre a complexidade e quantidade das questões que são objecto do recurso e a dimensão das conclusões apresentadas.

No caso em apreço, o recorrente pretende a anulação da venda judicial do veículo, de que foi comprador, por existência de um erro da sua parte e sobre as suas qualidades.

O pedido apresentado ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância para anulação da venda foi feito num requerimento com 10 artigos escritos em menos de duas páginas, onde o requerente indica as razões por que entende que a venda deve ser anulada.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância apreciou tal requerimento, julgando improcedente o pedido de anulação, indicando em cerca de 6 páginas e meia o relatório, a matéria de facto fixada, a apreciação jurídica e a decisão.

O requerente interpôs então recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, apresentando cerca de 12 páginas e meia de alegações seguidas de cerca de 6 páginas com 18 conclusões.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância apreciou tal recurso em acórdão com cerca de 20 páginas dactilografadas.

No recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, já depois do convite para sintetização das conclusões, o recorrente apresenta cerca de 29 páginas de alegações com 17 páginas contendo 64 conclusões.

O exagero da quantidade e extensão das conclusões apresentadas na sequência do convite para sintetização é manifesto.

Na verdade, no recurso para o Supremo Tribunal Administrativo são discutidas as mesmas questões que foram apresentadas às instâncias (o recorrente ter sido enganado, relativamente às características do veículo, designadamente ano de fabrico e registo, pelo anúncio da

---

(!) ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 361.

venda) pelo que é injustificável que o recorrente tenha mais que triplicado o número de conclusões e quase triplicado o número de páginas em que as expressa.

Por outro lado, constata-se que nas conclusões apresentadas, o recorrente repete várias vezes as mesmas afirmações.

A título de exemplo, indicam-se os seguintes casos de repetição total ou parcial de afirmações, que revelam com evidência que o esforço de sintetização que o recorrente terá despendido terá ficado muito aquém do exigível:

- o teor do anúncio, particularmente que indicação que nele se inseria de estar registado na Direcção de Viação do Norte em 21-5-1992, é descrito, nas conclusões B, F, N, R”;

- que nas Direcções de Viação apenas se registam veículos e suas características (e não o nome dos proprietários) refere-se nas conclusões G,I,O;

- que o veículo estava em estado diferente do anunciado, diz nas conclusões E, T, B’, C’;

- que não lhe foi possível antes da aquisição ver o veículo, diz nas conclusões C, S, D’;

- que a descrição constante do anúncio e do auto de penhora é enganosa diz nas conclusões D, T, A’, E’, F’, R’, S’, V’, X’.

Está-se, assim, perante um caso em que é manifesto que as conclusões apresentadas são de dimensão exagerada, pois nelas se aborda uma única questão essencial, de resolução simples, que é a de saber se o teor do anúncio justificava que o recorrente tivesse ficado convencido que o veículo tinha características diferentes das que efectivamente tinha.

Uma prova de que era possível condensar o essencial das afirmações feitas pelo recorrente em muito menos conclusões é dada pelo próprio recorrente, que no seu requerimento de anulação de venda, em menos de duas páginas e apenas com 10 proposições, afirma tudo o que de essencial refere nas conclusões apresentadas no presente recurso.

Outra prova encontra-se nas alegações de recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, em que são tratadas ainda questões relativas à fixação da matéria de facto, e não foram necessárias ao recorrente mais de 10 conclusões expostas em 6.

Assim, deverá concluir-se que o recorrente não satisfaz o ónus de sintetizar as conclusões, que lhe é imposto por lei e, no caso pelo despacho do Relator, que não foi impugnado.

Por isso, há que aplicar a cominação de não conhecimento do recurso prevista no art. 690.º, n.º 4, do C.P.C., cuja aplicação foi anunciada no referido despacho. Temos em que se acorda em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria que se fixa em 50%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 23.077. Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto que lhe julgou improcedente a reclamação de créditos oportunamente deduzida na execução fiscal antes instaurada contra Maria José Carvalho Costa, nos autos convenientemente identificada, e, consequentemente, não reconheceu o invocado crédito, dela interpôs recurso “*pre saltum*” para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Caixa Económica Montepio Geral.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e, a final, formulou as seguintes conclusões:

*A. - À data da venda judicial do bem penhorado - 16 de Outubro de 1995 - incidia sobre o mesmo hipoteca a favor da credora-reclamante e ora recorrente, validamente constituída pelos executados e plenamente em vigor, pelo capital de Esc.7.200.000\$00 e até ao montante máximo de Esc.11.107.440\$00, conforme inscrição C1, ap. 38 de 23.05.94 - ut. fls. 31;*

*B. - O adquirente do bem imóvel penhorado e hipotecado requereu o cancelamento dos ónus e encargos registados, o que lhe foi deferido por despacho do Chefe da 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Felgueiras, de 07 de Novembro de 1995 - ut. art. 336º, n.ºs 1 e 2 do Cód de Proc. Tributário e fls. 79 e 80 dos autos;*

*C. - Este despacho serviu de suporte legal ao pedido e cancelamento da hipoteca existente, ordenado oficiosamente em 17 de Novembro de 1995, conforme inscrição C1, Av. 02 Of. Ap. 14; Ora,*

*D. - Na venda em execução, os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os onerarem e os direitos reais de terceiro que caducarem por força da venda judicial, transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens - ut. art. 824º, n.ºs 2 e 3 do Cód Civil;*

*E. - A credora-recorrente apresentou a sua tempestiva reclamação de créditos, no montante de Esc.8.797.838\$00, em 25 de Outubro de 1995, ou seja, após a venda do bem penhorado - ut. art. 329º, al. c) do Cód de Proc. Tributário; Desse modo,*

*F. - O seu direito real de garantia transferiu-se para o produto da venda do imóvel penhorado. Portanto,*

*G - Deveria ter sido julgada procedente a reclamação deduzida pela credora, aqui recorrente e, consequentemente, reconhecido ou*

*verificado o seu invocado crédito e graduado logo imediatamente às custas.*

*H. - A douta sentença recorrida violou, entre outras, todas as disposições legais já citadas.*

Pugna assim pela revogação do decidido e consequente reconhecimento e graduação do reclamado crédito.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público suscitou, depois, no duto parecer de fls. 56, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, nos termos dos invocados arts. 21.<sup>o</sup>n.º 4 e 39.<sup>o</sup>e 40 n.º 1 al. a) do ETAF e 167.<sup>o</sup>do CPT.

Uma vez que, sustenta, a Recorrente invoca nas conclusões do presente recurso factos que não foram estabelecidos nem considerados na sindicada decisão, a saber, os levados às conclusões A, B e C e, porque assim, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

Notificadas as partes da questão prévia assim 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, prejudicialmente, da questão suscitada pelo Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público, isto é, da questão da competência em razão da hierarquia.

Com efeito, integrando esta, a *competência em razão da hierarquia*, pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que, não só é do conhecimento oficioso, como 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, adiantê-mo-lo, desde já, não pode deixar de proceder.

Com efeito, vistos os autos e compulsada a matéria de facto neles fixada sob as alíneas A e B da douta sentença ora em crise, que aqui se dá por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais.

Impõe-se, na verdade, concluir que a Recorrente, nas conclusões do presente recurso jurisdicional, designadamente nas transcritas conclusões A, B e C, invoca factos que naquela decisão não só não foram estabelecidos ou fixados, como nela não foram também e naturalmente ponderados ou considerados.

Porque assim e de harmonia com o disposto nos invocados arts. 32.<sup>o</sup>, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167 do CPT, resulta desde logo verificada a apontada circunstância de o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito, circunstância que, só por si, determina a suscitada incompetência, em razão da hierarquia.

Com efeito e nos termos daquelas disposições legais, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>o</sup> instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

E ao Tribunal Central Administrativo - o Tribunal Tributário de 2.<sup>o</sup> instância, antes da instalação daquele - compete, por sua vez, conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>o</sup> instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 32.<sup>o</sup>.

Daí que, e consoantemente, se estabeleça também no art. 167.<sup>o</sup>do C.P.T. que das decisões dos tribunais tributários de 1.<sup>o</sup> 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.

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, repete-se, que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

E porque assim, resulta, consequentemente, apurada a arguida incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e definida, antes, para conhecer do objecto do presente recurso, a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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 25.000S00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Inutilidade superveniente da lide. Condenação em custas. I.R.S. - imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos.*

*Constitucionalidade. Conformidade do C.I.R.S. Com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A mera intenção de anulação de actos de liquidação manifestada pela administração tributária, por si só, não produz qualquer alteração na ordem jurídica, pelo que não elimina a utilidade do processo de impugnação judicial, como meio de o contribuinte poder impor àquela essa anulação, não ocorrendo, consequentemente, inutilidade superveniente da lide, por aquela administração ter manifestado tal intenção.*
- 2 — *A condenação ou não em custas depende de a parte ficar vencida na decisão e não da razoabilidade ou não da posição que assumiu.*
- 3 — *No n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.*
- 4 — *Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.*
- 5 — *Na alínea h) deste n.º 3, prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.*
- 6 — *Por força do disposto no art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.*
- 7 — *As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.*
- 8 — *Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de*

*jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.*

- 9 — *Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.*
- 10 — *No I.R.S. pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.*
- 11 — *A fórmula utilizada na alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.*
- 12 — *As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.*
- 13 — *A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.*
- 14 — *Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de LRS, na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., pois ela é constitucionalmente imposta.*

Recurso n.º 23.121. Recorrente: Branca Rosa Rodrigues de Brito; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- BRANCA ROSA RODRIGUES RODRIGUES DE BRITO, residente em Vilamoura, impugnou judicialmente as liquidações de I.R.S. relativa aos anos de 1989, 1990, 1991 e 1992.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro julgou procedente a impugnação, por entender que a norma da alínea h), do n.º 3 do



art. 2.º do C.I.R.S não enferma de inconstitucionalidade material, mas excede os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou o Governo para emití-la, pelo que enferma de inconstitucionalidade orgânica. Este Tribunal não tomou conhecimento de outra questão suscitada pelo recorrente que era a da fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

O processo foi remetido, a pedido da recorrente, ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância, que concedeu provimento ao recurso quanto à questão da inconstitucionalidade orgânica do daquela norma, determinando a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância para conhecer da outra questão suscitada pelo impugnante (fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal). Inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1) *Desconformidade formal do art. 2.º n.º 3 alínea h) do C.I.R.S., com o disposto no art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.*

*De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc. com subordinação do beneficiário da prestação) e não "gorjetas" enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.*

*É que, como se sabe, decorre do art. 168/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformado assim, a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.*

*Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado da tributação das gratificações, com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Resolução, no mínimo o legislador parlamentar teria que definir claramente se as "gorjetas" continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.*

*Ora da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das "gorjetas" pelo que o art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. é orgânica inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.*

2) *Desconformidade material do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. face aos art. 13º, art. 104/1 e 3 da C.R.P por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.*

*De facto, é comumente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das "gorjetas" recebidas por terceiros, pelos profissionais da banca dos casinos sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas, empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma*

*desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.*

*É que, tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.*

*Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na C.R.P art. 13º e art. 104/ 1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.*

*Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações português as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as "gorjetas" tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal art. 2/3 al. h) do C.I.R.S.) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviço.*

*Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.*

*Em conclusão, o art. 2/3 al. h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art. 13, art. 104/1 e 3 da C.R.P o que conduz a ser inconstitucional por vício material, devendo como tal ser declarado.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

Neste Supremo Tribunal Administrativo a recorrente juntou aos autos um requerimento, em que pede que seja declarada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide e não seja condenada em custas, por não ter dado causa ao processo, por a própria Administração tributária admitir que é legítima e defensável a interpretação da recorrente.

Como fundamento de tais pedidos de extinção dá instância e não condenação em custas, a recorrente defende, em síntese, que o Governo, baseando-se na regulamentação jurídica plasmada no n.º 5 do art. 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (1) terá feito uma interpretação autêntica, através de um despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de que junta cópia, no sentido de serem salvaguardadas as expectativas geradas pela não clarificação do regime de tributação das gratificações auferidas pelos trabalhadores de casinos, na sequência da qual ordenou a suspensão ou arquivamento dos processos pendentes, fundando-se no princípio da boa-fé dos contribuintes, na razoabilidade e na interpretação por estes sustentada quanto à definição de tal regime jurídico e na própria indefinição e não actuação célere da Administração tributária.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, fundamentalmente pelas razões referidas no acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional.

(1) A requerente pretenderá, decerto, reportar-se ao n.º 9 deste artigo 29.º da Lei n.º 97-B/98, de 31 de Dezembro, que é o que se refere a matéria relacionada com o caso dos autos, e não ao n.º 5 do mesmo art. 29.º, que introduziu uma alteração ao Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que versa sobre a retenção na fonte.

Relativamente ao requerimento apresentado neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto entende que ele não de ser admitido, por já se terem iniciado os vistos (art. 706.º, n.ºs 2 e 3, do C.P.C.).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

1 - *A Administração Fiscal procedeu à fixação do rendimento colectável do ora impugnante, relativamente ao IRS de 1989, por ter considerado que aquele na sua declaração de imposto tinha omitido gratificações que auferira e que eram passíveis de tributação.*

2 - *O ora impugnante foi notificado da fixação referida no ponto 1.*

3 - *A Administração Fiscal procedeu à fixação do rendimento colectável do ora impugnante, relativamente ao IRS de 1990, por ter considerado que aquele na sua declaração de imposto tinha omitido gratificações que auferira e que eram passíveis de tributação.*

4 - *O ora impugnante foi notificado da fixação referida no ponto 3.*

5 - *A Administração Fiscal procedeu à fixação do rendimento colectável do ora impugnante, relativamente ao IRS de 1991, por ter considerado que aquele na sua declaração de imposto tinha omitido gratificações que auferira e que eram passíveis de tributação.*

6 - *O ora impugnante foi notificado da fixação referida no ponto 5.*

7 - *A Administração Fiscal procedeu à fixação do rendimento colectável do ora impugnante, relativamente ao IRS de 1992, por ter considerado que aquele na sua declaração de imposto tinha omitido gratificações que auferira e que eram passíveis de tributação.*

8 - *O ora impugnante foi notificado da fixação referida no ponto 7.*

9 - *O ora impugnante reclamou junto da Comissão de Revisão Distrital das fixações do rendimento colectável referidas nos pontos 1, 3, 5, e 7, efectuadas pelo Sr. Director Distrital de Finanças não tendo havido decisão sobre as mesmas até à data da propositura desta acção.*

10 - *Na sequência das liquidações oficiosas efectuadas ao IRS de 1989 a 1992, foram emitidas as respectivas notas de cobrança as quais foram devidamente notificadas ao ora impugnante.*

3 - Em primeiro lugar, importa apreciar o referido requerimento, em que a recorrente pede que seja declarada a inutilidade superveniente da lide.

Quanto à posição do Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto relativamente a ele, deve dizer-se que no rosto desse requerimento foi ordenada a junção, pelo que, não tendo sido impugnado esse despacho, há que tê-la por assente (art. 672.º do C.P.C.).

O referido documento junto com o requerimento em que é pedida a declaração da inutilidade superveniente da lide, cuja autenticidade se ignora, por não estar certificada a sua origem nem a sua correspondência ia com o original, teria sido emitido pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

De tal documento não resulta, porém, que tenham sido anuladas as liquidações que a recorrente impugnou.

Quando muito; poderá considerar-se tal documento como um anúncio de possível prática de actos administrativos anulando as liquidações referidas.

Mas, essa eventualidade de anulação ou intenção de anulação, por si só, não produz qualquer alteração na ordem jurídica, não afectando, designadamente, os efeitos que a lei reconhece aos actos de liquidação

de servirem de base à cobrança das quantias nelas referidas, se necessário por forma coerciva (arts. 110.º e 235.º do C.P.T.).

Para afastar tais efeitos, o presente processo mantém integralmente a utilidade que tinha inicialmente, como única forma de o contribuinte poder obter, sem o concurso das autoridades fiscais, a anulação dos actos que impugnou.

Por isso, o documento referido tem de considerar-se como irrelevante para efeitos do presente processo, não podendo servir de suporte à extinção da instância. No que concerne à condenação em custas ela decorre do serrado da decisão e de quem dever considerar-se nela vencido (art. 446.º do C.P.C.) e não da razoabilidade ou falta de razoabilidade das posições assumidas no processo, pelo que não releva a opinião da Administração tributária sobre esta matéria.

4 - A primeira questão suscitada pelo recorrente relativamente à tributação das gratificações por ele recebidas, é a de elas serem liberalidades atribuídas por terceiros e não pagamento ou contraprestação de certo trabalho ou a ele equiparado, pelo que não estão abrangidas na no conceito de retribuição do trabalho previsto na lei de autorização legislativa em que se baseou a aprovação do C.I.R.S..

Na alínea h), do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indemnizações, pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto invocado pelo recorrente de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por

ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas os autos, pois, exerce funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como se concluiu no acórdão recorrido.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) citada.

5 - No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S., prevê-se o I.R.S. incidida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram «*todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado*».

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas. Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

6 - Por outro lado, a questão de o legislador ordinário, ao incluir esta alínea no C.I.R.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S., pelo Governo foi

objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97, publicado no Diário da República, II Série, de 10-10-97, páginas 12485-12496, sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste aresto, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim; tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

7 - Sustenta também o recorrente que a alínea h) do n.º 3 do art. 2º do C.I.R.S. é materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária plasmado nos arts. 13º e 104º, n.º 2 da C.R.P..

Esta afirmação tem por base o entendimento do recorrente de a alínea h) do n.º 3 do art. 2º do C.I.R.S. se aplica apenas aos profissionais de banca dos casinos e não a outras pessoas que também auferem gratificações.

A entender-se que o recorrente alude, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer discriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o recorrente exerce.

8 - Se se interpretar aquela afirmação do recorrente como consistindo numa afirmação de carácter factual, no sentido de, na prática, não ser efectivada tributação de rendimentos enquadráveis na referida alínea h), a mesma carece de suporte factual.

Com efeito, a questão de saber se, na prática, ocorre ou não tributação de contribuintes relativamente a rendimentos enquadráveis na alínea de que sejam titulares pessoas que não exercem actividade laboral em casinos constitui uma pura questão de facto, pois para a sua resolução não é necessário interpretar qualquer norma jurídica, mas apenas apurar ocorrências da vida real.

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.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, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido, devendo o Supremo limitar-se aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729.º, n.º 1, do mesmo Código).

No caso dos autos, embora o recorrente tivesse feito tal afirmação de que o âmbito de aplicação daquela alínea h) se circunscreve aos profissionais de banca dos casinos, as instâncias não consideraram como provado que ocorra, na prática, essa alegada tributação exclusiva dos profissionais de banca dos casinos.

Pelo que se disse, neste caso, este Supremo não pode censurar a actividade das instâncias na fixação da matéria de facto, pelo que tem de concluir-se pela ausência de suporte factual da sua posição.

9 - Poderá, porém, entender-se a posição do recorrente, no ponto referido, como que reposando-se às dificuldades práticas que presumivelmente existirão para tributar efectivamente as gratificações auferidas por pessoas que exercem outras actividades profissionais, por não estar legalmente regulamentada a forma de as distribuir.

Esta questão foi apreciada no referido acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional, em termos que merecem a nossa concordância.

Como aí se referiu,

*O conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdobrável (...) no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade dos impostos, o primeiro significando a adscrição de todos os cidadãos ao pagamento de impostos - o que caracteriza a sua universalidade ; o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (...). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e as contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualmente vertical)».*

*Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.*

*A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.*

*Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.*

Por isso, ao contrário do que pretende o recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada.

10 - Alega ainda o recorrente que as gratificações são irrelevantes para efeitos de segurança social e indemnização por despedimento sem justa causa.

Mesmo que fosse exacta esta afirmação, a inconstitucionalidade não estaria na consideração dos rendimentos provenientes de gratificações para efeitos fiscais.

Com efeito, a desigualdade ou injustiça legislativa que subsustanciaria uma hipotética diferença de relevância dada aos referidos rendimentos para os vários fins referidos, poderia ser corrigida por duas formas: ou retirando aos referidos rendimentos a relevância para efeitos fiscais ou atribuindo-lhes relevância para aqueles outros fins.

Ora, a percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição.

Consequentemente, a forma constitucionalmente admissível de correcção da hipotética injustiça que derivaria da irrelevância daqueles rendimentos para fins não fiscais, teria de consistir na alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Assim, a eventualidade de ocorrência da injustiça referida, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R.S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S..

11- Sustenta ainda o recorrente que no regime do imposto sobre sucessões e doações, as doações de bens móveis não são, em regra, tributadas.

Esta afirmação, porém, carece de suporte legal, pois a regra que vigora no nosso direito é a de as doações de bens móveis serem tributadas em sede de imposto sobre as doações (art. 3.º do C.I.M.S.I.S.D.).

Por outro lado, como se disse, sendo as gratificações connexionadas com o trabalho, justifica-se a sua tributação como qualquer outros rendimentos do trabalho, por imposição do princípio da igualdade.

Termos em que se acorda em

- indeferir o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide;
- negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido com esta fundamentação;
- ordenar que, após o trânsito em julgado deste acórdão, o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a fim de ser apreciado o fundamento da impugnação não apreciado na sentença proferida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.



## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Reforma da conta de custas. Legitimidade da fazenda pública para a requerer.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a reforma da conta de custas efectuada em oposição à execução fiscal, a não ser que tenha sofrido condenação, por a lei lhe não atribuir a defesa dos interesses em questão.*

Recurso n.º 23.184. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Cooperativa de Construção e Habitação Santo António das Antas, C.R.L.; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Baeta de Queiróz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre do despacho do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que indeferiu o seu pedido de reformulação da conta ali elaborada em processo de oposição à execução fiscal, de modo a compreender tão-só as custas relativas ao processado em 1.ª instância.

Formula as seguintes conclusões:

“1

O regime regra previsto no artigo 50.º do Código das Custas Judiciais só vale para os processos judiciais, mas a defender-se por absurdo a sua aplicação ao processo tributário, não se pode esquecer também a existência do n.º 1 do artigo 51.º do mesmo Código, que teria por condão obrigar a que as custas devidas no Venerando Supremo Tribunal Administrativo, nele fossem contadas, face à vigência de diferentes regimes de custas.

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 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 revogado 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 ou as que se mostrem tipificadas no Regulamento aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2 e o fim previsto no artigo 4.º do mesmo diploma legal, sem prejuízo do que sobre a matéria dispõe o artigo 173.º do Código de Processo Tributário.

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 da liquidação das custas em tal matéria estaria ferido de NULIDADE por incompetência absoluta de quem o efectuasse e seria sindicável a todo o tempo - cfr. artigo 134ºnº 2 do Código de Procedimento Administrativo.

## 7

Tal como decidiu também o VENERANDO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO pelo PLENO DA SECÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO no douto Acórdão de 9/7/97, produzido no rec. Nº 26820, in AD 432, pp 1480 e ss., ao prescrever:

“III. O Código das Custas Judiciais de 1996 - tal como os anteriores códigos - só supletiva ou subsidiariamente tem aplicação no contencioso administrativo - conferir artigo 66º, da Tabela de Custas aprovada pelo Decreto-Lei nº 42150, de 12-2-59.

Tabela que tal Código não revogou e que, por isso, se encontra totalmente em vigor, desde logo por mor do consabido princípio “*lex posterior generalis prior specialis non derogat*”.

IV. O Decreto-Lei nº 329-A/95, de 12-12, que aprovou as novas alterações ao Código de Processo Civil de 1967 veio, no respectivo artigo 13º, nº 1, esclarecer “*expressis verbis*” que só ficariam revogadas as disposições referentes a custas e respectivo sistema de contagem relativas a “tribunais judiciais”, e devidas em qualquer processo ou incidente.

V. Não tem pois que - nem deve - ser observado pela Secção, relativamente à oportunidade da elaboração da conta de custas e correlativa notificação ao devedor, o preceituado no artigo 50º, do C.C.J. 96, aprovado pelo Decreto-Lei nº 224-A/96, de 26-11, mas sim o disposto nos artigos 24º, 28º e 29º da supra aludida Tabela de Custas, pelo que, nos tribunais do contencioso administrativo, a conta de custas continua a ser elaborada no tribunal “*ad quem*” e não no tribunal “*a quo*”, devendo seguir-se tal contagem a notificação do respectivo devedor para pagamento do que for da sua responsabilidade”.

## 8

A douta decisão recorrida violou os artigos 7ºnº 2 do ETAF, 50º e 51ºnº 1 do Código das Custas Judiciais, 173º do Código de Processo Tributário e 2º, 6ºnº 1 e 267ºnº 2 da Constituição da República Portuguesa”.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Exmº. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal é de parecer que não deve tomar-se conhecimento do recurso, por a recorrente não ter legitimidade para pedir a reforma da conta ou da decisão quanto a custas nos processos judiciais tributários.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Revelam os autos as seguintes ocorrências relevantes para apreciar o recurso:

Em 27 de Outubro de 1997 o então relator do processo neste Tribunal proferiu despacho determinando a sua baixa à 1ª instância, a fim de ser elaborada a conta das custas devidas - fls. 85.

Em 28 de Novembro de 1997 foi pela 1ª instância cumprido o julgado - fls. 89.

Em 4 de Dezembro de 1997 a Fazenda Pública requereu a reformulação da conta, de modo a compreender apenas as custas devidas na 1ª instância - fls. 90/91.

Em 26 de Maio de 1998 a reclamação da Fazenda Pública foi, pelo despacho recorrido, indeferida - fls. 99.

3. A questão a decidir é a da legitimidade da Fazenda Pública para pedir a reforma da conta de custas.

A jurisprudência deste Tribunal tem sido unânime em não lha reconhecer, sem embargo de, em algum caso isolado, o pedido de reforma da conta feito pela Fazenda Pública ter sido encarado noutra perspectiva, designadamente, a do caso julgado.

Mas o certo é que, desde que vigora o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril, são claramente distintas as funções que nestes tribunais são desempenhadas pelo representante da Fazenda Pública e pelo agente do Ministério Público. Aquele incumbe defender os legítimos interesses da Fazenda - artigos 33º, 72º e 74º. A este último cabe a defesa da legalidade e a realização do interesse público - artigos 69º a 71º.

Também o Código de Processo Tributário se não afasta desta concepção - cfr. os artigos 41º e 42º.

Pode, assim, concluir-se que, no processo judicial tributário, a Fazenda Pública actua como parte, cujos interesses são defendidos pelo seu representante, enquanto que o Ministério Público age como defensor da legalidade, sem assumir no processo a posição de parte.

Dai que o representante da Fazenda Pública tenha legitimidade para representar, numa impugnação judicial, a parte que assume o lado passivo na relação processual, mesmo que se trate de entidade alheia à Administração Fiscal *stricto sensu* - designadamente, no caso de a entidade liquidadora não se integrar na Direcção-Geral dos Impostos, mas, por exemplo, na Direcção-Geral dos Registos e Notariado.

Neste quadro se entende, também, que a correcção da conta de custas seja matéria que não integra os interesses da Fazenda Pública, enquanto parte no processo judicial tributário. Só assim não seria se a Fazenda porventura fosse condenada nas custas, caso em que se lhe não poderia negar legitimidade para recorrer da decisão condenatória, como para reclamar da conta de custas.

A condenação em custas é um acto jurisdicional e não administrativo, dele cabendo recurso jurisdicional nos termos da lei, o qual pode ser interposto por quem para tanto tenha legitimidade. A elaboração da conta é, apenas, o resultado da declaração jurisdicional, não podendo confundir-se com um acto tributário de liquidação. Por isso, não há que questionar a "competência" dos funcionários dos tribunais tributários de 1ª instância para a elaboração da conta de custas. Enquanto funcionários do tribunal, cabe-lhes elaborar a conta de custas, conforme a correspondente decisão, independentemente de se tratar de funcionários do quadro da Direcção-Geral dos Impostos ou da Direcção-Geral dos Serviços Judiciários (como já acontece no Tribunal Central Administrativo e se aponta para que aconteça, de futuro, nos tribunais

de 1.<sup>a</sup> instância, no preâmbulo do decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro).

Por fim, a questão do destino das receitas arrecadadas, de acordo com o previsto na lei, suscitada, também, nas conclusões das alegações de recurso: aqui se revela, com clareza, que se trata de uma questão de legalidade, cujo controle compete, não ao representante da Fazenda Pública, mas ao agente do Ministério Público.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, por ilegitimidade da Fazenda Pública para recorrer, não tomar conhecimento do objecto do recurso. Sem custas, por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS. Gorjetas. Constitucionalidade da al. h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A al. h) do n.º 3 do art. 2.º não sofre nem de inconstitucionalidade orgânica, visto o Governo não ter excedido os limites da lei de autorização legislativa a coberto da qual foi emitida, nem de inconstitucionalidade material, já que não viola o princípio da igualdade.*

Recurso n.º 23.213. Recorrente: António Manuel Torres Guinote Neto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Costa Reis.

António Manuel Torres Guinote Neto, inconformado com o que se decidiu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo - a revogação da sentença de procedência desta impugnado proferida no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Faro, por ter considerado improcedente o fundamento que sustentara esse julgamento, e a determinação de que os autos baixassem a fim de ser conhecido o outro fundamento invocado na petição inicial - dele veio interpor este recurso onde formulou as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup>. - Desconformidade formal do art. 2.<sup>o</sup>, n.º 3, al. h), do CIRS com o disposto nos arts. 168.<sup>o</sup>, n.º 2 e 103.<sup>o</sup>, n.º 2 da CRP.

De facto constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc., com subordinação do beneficiário da prestação) e não gorjetas enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm em vista pagar directamente determinado trabalho.

É que, como se sabe, decorre do art. 168º, n.º 2 da CRP que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformando assim a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte cidadão a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível, o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva.

Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado das gratificações, com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho da Revolução, no mínimo o legislador parlamentar teria de definir claramente se as gorjetas continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não fez.

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá de retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das gorjetas, pelo que o art. 2º, n.º 3, al. h) do CIRS é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim os arts. 168º, n.º 2 e 103º, n.º 2 da CRP.

2.ª - Desconformidade material do art. 2º, n.º 3, al. h) do CIRS face aos arts. 13º, 104, n.º 1 e 3º da CRP, por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.

De facto é comunmente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das gorjetas recebidas por terceiros, pelos profissionais da banca dos casinos, sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem, nomeadamente os cabeleireiros, os taxistas, os empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma desigualdade tributária, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.

É que tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento por justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado no arts. 13º e 104º, n.º 1 da CRP, enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre sucessões e doações as doações de bens móveis não são em negra doações tributadas e tendo em conta que as gorjetas tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços. Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que são por natureza iguais.

Em conclusão, o art. 2º, n.º 2 al. h) viola o princípio da igualdade tributária plasmado nos arts. 13º e 104º, n.ºs 1 e 3 da CRP, o que conduz a ser inconstitucional por vício material devendo-se como tal ser declarado.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pelas razões explanadas no Acórdão do

Tribunal Constitucional n.º 497/97, publicado no DR, II série, de 10/10/97.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. - O impugnante é profissional da banca nas salas de jogos tradicionais dos casinos.
2. - Oportunamente o impugnante declarou, para efeitos de IRS, com referência ao ano de 1990 a importância global de 764.361\$00 como rendimento anual recebido.
3. - A entidade para quem o impugnante trabalhou nos termos referidos nas antecedentes alíneas foi a SOINTAL - Sociedade de Iniciativas Turísticas Algarvias, SA..
4. - A SOINTAL foi sujeita a uma fiscalização por parte da Administração Fiscal.
5. - E em consequência dessa fiscalização foi constatado, através da sua contabilidade, que o impugnante recebera, no ano de 1990, a importância de 2.064.093\$00, a título de gratificações, a qual não declarou para efeitos de IRS.
6. - As referidas gratificações foram prestadas por terceiros, que não a sua entidade patronal.
7. - Face ao referido nos antecedentes pontos 2 e 5 o Director Distrital de Finanças de Faro veio a fixar o rendimento colectável do impugnante relativo a 1990 em 2.693.954\$00 (acrescendo ao declarado os montantes das gratificações referidas).
8. - Notificado do rendimento colectável fixado o impugnante deduziu reclamação.
9. - por despacho de 30/1/95 o DDF indeferiu aquela reclamação, o que foi devidamente notificado ao impugnante.
10. - Em 17/11/84 foi emitida pelo SAIR nota de apuramento do rendimento colectável e liquidação oficiosa do imposto.
11. - Em 30/11/94 foi emitida nota de cobrança do imposto.
12. - Os documentos referidos em 10 e 11 foram notificados ao Impugnante.
13. - As gratificações referidas em 5 foram percebidas pelo Impugnante no exercício da sua actividade referida em I e por causa desta.

## III

1. O ora Recorrente impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro a liquidação do IRS relativo ao ano de 1990 tendo invocado como fundamento desse pedido duas causas de pedir
  - a inconstitucionalidade da al. h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, por a mesma violar o princípio da igualdade estabelecido no art. 13.º da CRP;
  - a ilegalidade da fixação da matéria colectável, por a informação em que se apoiava provir da sua entidade patronal e esta não dispor de legitimidade para tanto.

O Sr. Juiz daquele Tribunal julgou esta impugnação procedente, por entender que o apontado preceito do CIRS estava ferido de inconstitucionalidade, a qual decorria não da violação do invocado princípio da igualdade, mas de o mesmo ter sido emitido pelo Governo a coberto de uma autorização legislativa que não contemplava a matéria de incidência que ele veio a definir.

Ou seja, no entender do Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância a norma em causa estava ferida de inconstitucionalidade orgânica, o que o levou a julgar a impugnação procedente e a anular a liquidação.

Inconformada com essa decisão o Representante da Fazenda Nacional recorreu, tendo-lhe o Tribunal Central Administrativo dado razão, porquanto, aderindo à tese defendida no Acórdão n.º 497/97, de 9/7/97, do Tribunal Constitucional, publicado no DR, II série, de 10/10/97, entendeu que a norma em causa não estava ferida da inconstitucionalidade declarada no Tribunal de 1.<sup>a</sup> Instância.

Assim, revogando essa decisão, determinou que os autos baixassem ao Tribunal de 1.<sup>a</sup> Instância para que aí se conhecesse do outro fundamento desta impugnação.

O impugnante, contudo, não aceitou o decidido no Tribunal Central Administrativo, o que o levou a recorrer para este STA, renovando a defesa de inconstitucionalidade da referida al. h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, a qual resultava não só de o seu conteúdo ter excedido os limites da lei de autorização legislativa n.º 106/88, mas também de ter violado o princípio da igualdade.

É, pois, a questão de constitucionalidade da identificada norma que importa resolver.

Trata-se de uma questão que já foi objecto de diversas pronúncias concordantes - vd. o mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional e os Acórdãos de 4/11/98, de 20/1/99 e de 3/2/99 deste STA, Recs. n.ºs 22815, 23.091 e 23.119 - e, sendo assim, e inexistindo razões que aconselhem a que se mude de orientação jurisprudencial iremos seguir o entendimento neles sufragado. - n.º 3 do art. 8.º do C Civil.

2. A norma cuja constitucionalidade aqui se debate é, como se sabe, a al. h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, emitida ao abrigo da lei de autorização legislativa n.º 106/88.

Esta, na sua al. a) do n.º 2 do seu art. 4.º, autorizou que o Governo, no âmbito da incidência do IRS, legislasse no sentido de considerar como rendimentos do trabalho dependente “todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele equiparado.”

No uso dessa autorização o Governo veio a determinar - vd a citada alínea h) - que se deviam considerar como rendimentos de trabalho dependente “as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal”.

O Tribunal Constitucional posto, perante a questão de saber se o Governo com a publicação desta disposição tinha extravasado os limites da referida autorização legislativa e, desse modo, ter publicado uma norma organicamente inconstitucional, começou por dizer que “as leis de autorização são constitucionalmente configuradas como actos-parâmetro, no sentido de que elas estabelecem os limites a que está vinculado o órgão delegado no exercício dos poderes legislativos concedidos por via de autorização” para logo acrescentar que as referidas leis “compreendem quer uma vertente interna, no sentido de que contêm regulação sobre o procedimento administrativo a que vai proceder o Governo e à qual o Governo se encontra adstrito, quer uma vertente de autorização que deve conter a extensão, sentido e alcance da legislação delegada. Nesta última vertente a lei de autorização contém, portanto, os elementos essenciais das alterações do ordenamento

jurídico a que o Governo virá a proceder quando (e se) usar os poderes nele assim delegados.”

Deste modo, e depois de fazer um historial com o que tinha acontecido no âmbito do imposto profissional com a tributação daqueles rendimentos, concluiu que com o IRS se tinha mantido ‘a mesma orientação, no propósito de uma inclusão esgotante na incidência do imposto de todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho’.

Sendo assim, e sendo que “o objecto da autorização constitui o elemento enunciador da matéria sobre que a autorização versa, a extensão específica a amplitude das leis autorizadas e pelo sentido se fixam os princípios bases que hão-de orientar o Governo na elaboração destas últimas”, concluiu que no caso presente “não se tem esta (a lei de autorização mencionada) desrespeitada pela iniciativa do Governo, nomeadamente por exorbitar o programa e o conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa.”

Se assim é resta-nos concluir, com o Tribunal Constitucional, que a al. h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS se contém dentro dos limites estabelecidos pela lei de autorização legislativa n.º 106/88, a coberto da qual foi publicada e, conseqüentemente, que não está ferida pela invocada inconstitucionalidade orgânica.

Bem andou, pois, o Tribunal recorrido quando assim decidiu.

3.1. O Recorrente pugna ainda pela inconstitucionalidade da citada disposição do CIRS com o fundamento de que ela também viola o princípio da igualdade estabelecido nos art. 13.º e 104.º, n.º 1, da CRP.

Segundo o seu raciocínio essa violação resultaria:

- de aquela disposição taxar apenas as gorjetas recebidas pelos profissionais dos casinos deixando de fora as recebidas por outros profissionais, como, por exemplo, os taxistas, os empregados de hotelaria e os cabeleireiros;

- de provocar uma grave injustiça, visto os rendimentos resultantes das gorjetas, ao contrário dos recebidos da entidade patronal, não relevarem para efeitos de segurança social ou despedimento sem justa causa;

- e, finalmente, de aquela tributação constituir uma grave distorção ao regime geral, uma vez que as gorjetas são substancialmente doações de bens móveis e estas não são, em regra, tributadas.

Os argumentos agora reeditados pelo Recorrente já foram objecto de tratamento não só no citado Acórdão do Tribunal Constitucional, mas também no Acórdão deste Tribunal de 3/2/99 e foram-no em termos que merecem a nossa concordância, pelo que nos limitaremos a acompanhar o que neles se disse.

3.2. “A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido o sentido constitucional da igualdade a partir da exigência de que se trate como igual o que for essencialmente igual e como diferente o que for essencialmente diferente. Ou seja, a diferenciação de tratamento, por si, não implica necessariamente violação do princípio, pois a igualdade relevante não é a meramente formal mas também a material, impedindo-se, assim, a discriminação arbitrária e irrazoável, sem justificação e sem fundamento bastante.” - vd. o identificado Acórdão.

E, seguindo a mesma linha de raciocínio, o Tribunal Constitucional acrescentou mais à frente que “se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos recebidos por essa via, com capa-



cidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.”

Daí que tivesse concluído que “não se pode falar de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.”

Deste modo, e ainda que fosse verdade existirem muitos trabalhadores cujas gorjetas escapavam à tributação em sede de IRS, essa evasão fiscal não determinava a inconstitucionalidade do apontado preceito com o fundamento na violação do princípio da igualdade.

3.3. Por outro lado, “a falta de relevância das gorjetas em causa para outros efeitos conformados no sistema jurídico, como a segurança social ou a fixação das indemnizações sem justa causa, ao invés do que se passa com as retribuições pagas em cumprimento do contrato de trabalho, não é uma consequência que deva ser repudiada pelo princípio da igualdade. Pretender tratar as gorjetas, que são dadas por simples desprendimento por parte dos seus dadores, como se fossem rendimentos por estes atribuídos em execução de qualquer contrato para os efeitos reclamados pelo Recorrente, seria a total negação do que em essência elas são e representam...”. - vd. o referido Acórdão deste Tribunal de 2/3/99 já citado.

É, assim, seguro que o facto de as gorjetas não relevarem para todos efeitos, nomeadamente para aqueles que o Recorrente aponta, não traduz a violação do princípio da igualdade, visto tais aspectos serem extra fiscais e não conflitarem como princípio de corrente do art. 13.º da CRP.

3.4. Finalmente não se pode olhar para as gorjetas como se de doações se tratassem, visto as mesmas terem fundamentos e objectivos diversos e, como tal, merecerem diferente tratamento, nomeadamente fiscal.

“Se o tipo tributário visa atingir uma parcela da riqueza transmitida, como é próprio do imposto sobre sucessões e doações, isso não obriga a que o legislador ordinário houvesse de considerar como riqueza transmitida gratuitamente aqueles proventos que resultam de simples liberalidades que visam apenas compensar ou remunerar, ainda que só do ponto de vista subjectivo do dador, atitudes do beneficiário, numa espécie de relação sinalagmática de valor, ou que deixe de considerá-la como provento em sede de imposto sobre rendimento, quando ela se apresenta, de algum modo, enformada dessa característica” - vd. o citado Acórdão deste Tribunal.

Resta, pois, concluir que as razões avançadas no recurso não podem conduzir a que se declare a inconstitucionalidade da apontada norma do CIRS pela violação do princípio da igualdade.

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, 22 de Junho de 1999. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* (voto o acórdão com a declaração de que se não deveria ter conhecido da questão da inconstitucionalidade material suscitada e desatendida na 1.ª instância, uma vez que o ora recorrente a não sustenta na contra-alegação do recurso para o TCA, nos termos do art.º 684-A do C.P.Civil.) — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS — Abatimentos das rendas habitacionais livre circulação de capitais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, que veio permitir o abatimento à matéria colectável de IRS das rendas recebidas pelos arrendamentos habitacionais, teve como finalidades beneficiar o mercado de arrendamento e aumentar o investimento nesse mercado;*
- II — Estas finalidades são incompatíveis com a distinção entre contribuintes residentes e não residentes, para só aqueles poderem fazer o abatimento, pois o investimento estrangeiro também favorece aos fins da lei;*
- III — Uma distinção em função da residência ou do lugar do investimento seria contrária à livre circulação de capitais, para além de ser arbitrária e desnecessária;*
- IV — Mas o DL n.º 337/91, de 10 De Setembro, não faz essa distinção, pelo que o intérprete também a não pode fazer.*

Recurso n.º 23.260; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Maria Matilde Polido; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes.

### 1.º Relatório

Por entender que, apesar de ter domicílio no estrangeiro, deve gozar do abatimento do valor das rendas a que alude o DL n.º 337/91, de 10 de Setembro, ao contrário do que entende o Fisco, a contribuinte MARIA MATILDE POLIDO, solteira, com os sinais dos autos, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1995, praticado pela 2.ª Repartição de Finanças de Braga.

Por sentença de 2.7.98 (fls. 22 a 24), o M.º Juiz do Tribunal Tributário de Braga anulou a liquidação e declarou haver erro imputável aos serviços.

Inconformada, a Fazenda Pública recorreu para este STA, pedindo a revogação da sentença com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1.º O DL 337/91 de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2.º Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art.º 55.º do CIRS e as deduções à colecta pelo art.º 90.º do CIRS;

3.º Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes;

4.º Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5.º O ofício circulado n.º 5/92 de 92.03.23 do SAIR — Direcção de Serviço do IRS-DGCI foi posteriormente alterado;

6.º É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7.º Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" pronunciou-se no sentido de deferimento do pedido.

O contribuinte não contra-alegou.

Neste STA, a D.ª PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve confirmar a sentença recorrida.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

1 — A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, e inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, até 31.12.93;

2 — A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

3 — Os impugnantes pagaram, em sede de execução, o valor da liquidação.

## 2.º Fundamentos

O que se discute é o problema jurídico de saber se os abatimentos à matéria colectável de IRS permitidos pelo DL n.º 223/91, de 18 de Junho, se aplicam apenas aos residentes em Portugal, ou se também beneficiam os não residentes.

O Juiz de 1.ª Instância entendeu que onde a Lei não distingue não pode o intérprete distinguir.

A Fazenda Pública entende que resulta do regime do IRS que os não residentes têm um estatuto fiscalmente mais desfavorável que os residentes, pelo que os impugnantes não podem beneficiar do abatimento.

Vejamos quem tem razão.

Nos termos do art.º 1.º, da Lei n.º 20/91, de 18 de Junho, ficou o Governo autorizado a INCLUIR NOS ABATIMENTOS AO RENDIMENTO LÍQUIDO TOTAL, PARA EFEITOS DE IRS, POR UM PERÍODO DE SEIS ANOS, AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS PELO PROPRIETÁRIO DE PRÉDIO URBANO OU DE FRACÇÃO AUTÓNOMA, A TÍTULO DE RENDA, DECORRENTE DE CONTRATOS DE ARRENDAMENTO HABITACIONAL, CELEBRADOS ENTRE 15.10.90 e 31.12.93, AO ABRIGO DO RAU.

No uso dessa autorização legislativa, o Governo aprovou o DL n.º 337/91, de 10 de Setembro, cujo art.º 1.º diz o seguinte:

1 — As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31.12.93 ao abrigo do R.A.U., podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de IRS do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma.

2 — O benefício a que se refere o n.º anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1.1.91.

Este benefício fiscal teve como finalidade fazer com que o mercado de arrendamento constituísse uma verdadeira alternativa ao mercado de aquisição de casa própria. Quis-se criar condições que tornem mais atractivo e incentivem o investimento no mercado de arrendamento. Trata-se de um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano, com o qual se procurou contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento.

Daqui podemos concluir que se quis, com o abatimento na matéria colectável em IRS:

- Beneficiar o mercado de arrendamento;
- Aumentar o investimento no mercado de arrendamento.

Ora, estas finalidades, mormente a segunda — de aumento do investimento — não seriam devidamente prosseguidas se o benefício abrangesse apenas os residentes e deixasse de fora os não residentes. De facto, o investimento estrangeiro tem muita importância no mercado comum europeu e mesmo no mercado interno que se avizinha já em 1991, embora só passasse a existir a partir de 1.1.93 (art.º 7.º-A do Tratado de Roma, na versão que lhe foi dada pelo Acto Único Europeu).

Uma interpretação que fizesse uma discriminação dos não-residentes violaria o art.º 67.º do Tratado de Roma, que estabelece a liberdade de circulação dos capitais nestes termos:

1 — OS ESTADOS-MEMBROS SUPRIMIRÃO PROGRESSIVAMENTE ENTRE SI, DURANTE O PERÍODO DE TRANSIÇÃO E NA MEDIDA EM QUE TAL FOR NECESSÁRIO AO BOM FUNCIONAMENTO DO MERCADO COMUM, AS RESTRIÇÕES AOS MOVIMENTOS DE CAPITAIS PERTENCENTES A PESSOAS RESIDENTES NOS ESTADOS-MEMBROS, BEM COMO AS DISCRIMINAÇÕES DE TRATAMENTO EM RAZÃO NA NACIONALIDADE OU DA RESIDÊNCIA DAS PARTES, OU DO LUGAR DO INVESTIMENTO.

Este preceito comunitário vigorou até 1.1.94, data a partir do qual foi substituído pelo art.º 73.º-B do Tratado de Roma, ex vi do seu art.º 73.º-A.

Ora, não fazia sentido que a lei comunitária facilitasse os investimentos estrangeiros e a Lei nacional dificultasse esses investimentos, quando comparados com os investimentos nacionais concorrentes.

Nada, no DL n.º 223/91, permite esta discriminação fiscal dos não residentes. A Lei não distingue residentes de não residentes e não há razões para distinguir, como bem disse o M.º Juiz a quo.

É verdade que, a outros propósitos, a lei faz algumas distinções entre o regime fiscal dos residentes e dos não residentes. Mas essa distinção tem a sua justificação no art.º 73.º-D, n.º 1, al. a), do Tratado de Roma, e só pode ser aplicada quando não constitua um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais (n.º 3.º do art.º 73.º-D, do Tratado de Roma).

Em resumo, para haver uma distinção de contribuinte em razão do lugar da sua residência, a lei tinha de o dizer expressamente, e nem podia ser arbitrária, nem desnecessária.

Nada disto se verifica no DL 223/91.

Daí que a sentença recorrida não mereça censura.

### 3.º Decisão

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — José Joaquim Almeida Lopes (Relator) — Alfredo Madureira — Mendes Pimentel. — M.º P.º, Pimenta do Valle.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Custas da execução. Oposição. Fundamentos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A oposição tem por finalidade a invalidação, no todo ou em parte, do direito invocado no requerimento de execução.*
- II — Não constitui fundamento de execução a eventual inconstitucionalidade do diploma com base no qual foram contadas as custas do processo executivo.*

Recurso n.º 23.274. Recorrente: FERFOR - Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A executada "Ferfor - Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, SA", notificada para pagamento do montante de custas fiscais constante da nota de liquidação elaborada no processo executivo, veio deduzir oposição à execução invocando a inconstitucionalidade da norma do artigo 3.º do DL 190/90 de 19/7 e Tabela I a ele anexa.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, para o qual o recurso foi interposto, rejeitou liminarmente a oposição por a mesma se não enquadrar em qualquer dos fundamentos previstos no artigo 286 do CPT.

Inconformada com a decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua anulação, formulando as seguintes conclusões:

A - A inconstitucionalidade da lei constitui fundamento da oposição à execução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, pois tal vício tem por consequência afastar a norma da ordem jurídica, o que corresponde à inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação.

B - Tendo a Oponente invocado, como fundamento da oposição, a inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual foi liquidada a dívida exequenda, não podia o Tribunal a quo indeferir liminarmente a oposição, pois tal fundamento enquadrava-se, afinal, na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do CPT.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por a inconstitucionalidade de uma norma ser fundamento de oposição.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A recorrente veio invocar que a inconstitucionalidade da norma é fundamento de oposição, citando em abono da sua tese as anotações ao CPT de A. J. Sousa e J. S. Paixão e vários acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo. Refere estar a inconstitucionalidade enquadrada na alínea a) do n.º 1 do artigo 286 do CPT, pelo que deve ser revogado o despacho de indeferimento da oposição recorrido.

A oposição à execução fiscal, correspondente aos embargos de executado em processo civil, funciona como contestação à execução, tem

perante ela uma função subordinada e a sua finalidade é a extinção da execução. Como refere Anselmo de Castro (A acção executiva singular, comum e especial - fl. 276) a oposição do executado "constitui uma contra-acção do devedor à acção executiva do credor, contemporânea os dois interesses em antagonismo: - o interesse do credor à pronta realização do seu direito, a finalidade da acção executiva; e o interesse do devedor, de evitar o prosseguimento duma execução irregular ou injusta ou assegurar a restauração dos seus direitos - ; estabelece, em suma, a conciliação das exigências da justiça com um processo necessariamente assente na simples aparência da existência e da exigibilidade do direito". A oposição, como os embargos de executado, apresenta a fisionomia de uma acção quase perfeita dirigida pelo executado contra o exequente com o fim de invalidar, no todo ou em parte, o direito que este invoca no requerimento de execução (cf. CPC anotado de Abílio Neto - nota 4 ao artigo 812).

O legislador tipificou no artigo 286 do CPT os fundamentos de oposição à execução. A jurisprudência tem vindo a entender que a inconstitucionalidade da lei aplicada pode constituir o fundamento previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 286, como referiu o Ministério Público. Pareceria pois que a recorrente teria razão ao invocar a inconstitucionalidade da norma como fundamento de oposição. Não é porém assim. A recorrente não questiona a constitucionalidade das normas em que assentava a dívida exequenda que gerou a execução. O que ela vem questionar é a inconstitucionalidade das normas em que assentou a conta de custas elaborada nos autos. Como vem referido no despacho recorrido e consta dos documentos juntos aos autos, a executada ora recorrente chegou a acordo com a exequente Segurança Social quanto ao pagamento da dívida. Por isso ela não vem opor-se à execução. Tal acordo visava a suspensão da instância executiva, a qual implicava o pagamento das custas do processo. Por isso foram elas liquidadas. Discordando da liquidação ou da conta poderia a executada impugnar ou reclamar. Não podia era opor-se à execução por as custas não fazerem parte do título executivo e serem consequência e não causa da execução. Quando os tribunais entendem que a inconstitucionalidade é fundamento de oposição têm em vista apenas as questões que estão em causa na execução e não as custas resultantes da decisão que vier a ser tomada. Por isso bem andou o M<sup>o</sup>Juiz recorrido ao entender não ser admissível deduzir oposição à execução com base no fundamento invocado.

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

Custas pela recorrente, fixando em 40% a procuradoria.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — M.P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 1.ª Instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF.*

Recurso n.º 23.406. Recorrentes: Imparsa - Indústrias e Participações, S.G.P.S., S.A., e Fazenda Pública; Recorridos: Os mesmos; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

IMPARSA -INDÚSTRIAS E PARTICIPAÇÕES, S.G.P.S., S.A., E A FAZENDA PÚBLICA vêm recorrer da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, proferida em 15/09/98, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela sociedade deduzida contra a liquidação de emolumentos que lhe foi efectuada pela Conservatória do Registo Comercial da mesma cidade, no montante de 97.500.000\$00.

Formulou aquela primeira recorrente as seguintes conclusões:

1ª - A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª - Com efeito, o art. 3.º, n.º 2 da "Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas", com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, enferma do vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o n.º 2 do art. 106.º e a al. i) do n.º 1 do art. 168.º da Constituição e o art. 10.º da Directiva 69/335/CEE;

3ª - Tal é o que resulta do facto de, por seu intermédio, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

4ª - A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto -, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa e que o imposto não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

5ª - Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo art. 12.º, n.º 1 al. e), direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação, conforme já foi decidido pelo Tribunal de Justiça da Comunidade;

6ª - Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art. 3.º, n.º 2, da "Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas", com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 366/89, de 22 de Maio, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (Cfr. n.º 2 art. 266.º da Constituição);

7ª - A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 106º, nº 2, 168º, nº 1 al. I) e 266º, nº 2 da Lei Constitucional 1/92 (aos quais, correspondem, actualmente, os arts 103º, nº 2, 165º, nº 1, al. I) e 266º, nº 2) e os arts. 10º e 12º, nº 1 al. e) da Directiva 69/335/CEE.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida e julgar-se ademais a impugnação procedente e provada, ordenando-se, em consequência a restituição à recorrente da importância de 97 500 000\$00 indevidamente liquidada e paga, acrescida de juros, à taxa legal, desde 2 de Janeiro de 1995 até integral reembolso.

Para o caso de se julgar ser obrigatório o reenvio prejudicial nos termos do art. 177º do Tratado de Roma, por se entender não estarem verificadas nem a excepção fundada na existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE, nem a excepção fundada na teoria do acto claro (cfr., sobre tais excepções, MOTA CAMPOS, Direito comunitário, Fundação Calouste Gulbenkian - Lisboa, 4ª edição, Vol. II, págs. 464 e segs.) - o que só por cautela se admite - ou de este douto Tribunal, não obstante a procedência de uma e/ou outra dessas excepções, julgar oportuno dirigir-se ao TJCE, a recorrente permite-se modestamente sugerir a formulação das seguintes questões prejudiciais.

1) O art. 10º da Directiva 69/335/CEE do Conselho é invocável por um particular nas relações com o Estado, ainda que este último não tenha procedido à transposição da mesma Directiva para a ordem jurídica interna;

2) O disposto nos arts. 10º e 12º, nº 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que obsta a que os emolumentos, devidos pela inscrição (legalmente obrigatória) no registo nacional de pessoas colectivas, de aumentos de capital sejam variáveis em função do montante dos aumentos e não em função do custo do serviço prestado?;

3) Em caso afirmativo, será admissível, à face dos arts. 10º e 12º, nº 1 alínea e), da Directiva 69/335/CEE, que o montante dos referidos emolumentos exceda manifesta e desrazoavelmente o custo efectivo do serviço específico prestado?."

O Exmº magistrado do MP., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso da IMPARSA não versar apenas matéria de direito, face à referida conclusão 6ª que "pressupõe o conhecimento de uma outra realidade de facto que é a de saber qual foi a actividade do Estado que justificou a impugnação, na medida em que só esse conhecimento permite um juízo confirmativo ou informativo da desproporção agora alegada", sendo que "essa realidade de facto não consta da sentença recorrida". O que, continua, acarretaria igualmente a incompetência para conhecer do recurso da Fazenda Pública.

E, ouvida aquela recorrente, veio sustentar a competência do STA.

Que, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar.

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

Na verdade, na dita conclusão, a mesma recorrente afirma estar em causa "uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca", daí concluindo pela violação do princípio da proporcionalidade e da proibição dos excessos, nos termos do art. 266º nº 2 da Constituição da República.



Mas, assim sendo, para se estabelecer juridicamente tal desproporcionalidade, há efectivamente que saber, factualmente, quais sejam tais custos, sejam eles quais forem, uma vez que “a natureza do serviço prestado em troca” é juridicamente constatável face ao acto praticado pelo conservador ou notário e as normas que o regulam.

Ao contrário do que pretende a recorrente, o que esta põe em causa não é “a desproporção entre o tributo e o serviço” mas, antes, entre aquele e os custos deste que, como é óbvio, são os mais variados.

Certo que “a existência de um conflito de normas constitui obviamente matéria de direito”; só que ele só pode ser resolvido uma vez averiguada a base fáctica referida.

Ou, de outro modo: só conhecido o efectivo custo do serviço - ocorrência concreta da vida real - é que é possível surpreender, de direito, a alegada desproporção.

E o mesmo se diga relativamente ao serviço prestado; só que este, seja, a prática do acto recorrido está comprovada na sentença.

Não se trata, pois, de qualquer ‘prova de normas’ mas do conhecimento dos factos que permitam a sua aplicação.

Nem isso tem a ver, em rigor, com o invocado princípio do dispositivo.

É que, como bem salienta o M.P. e este tribunal tem insistentemente repetido - cfr., por mais recentes os Acds. de 27/01/99 Recs. 22.120, 22.907, 20.827, 28/04/99 Rec. 23.028, 21/04/99 Rec. 22.904, 12/02/99 Recs. 23.161, 22.881 e 22.470: o que está em causa, para efeitos da determinação da competência, é o *quid disputatum*, que não o *quid decisum*, pelo que não importa, para o efeito, o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso. Esse factor integra já o conhecimento pelo tribunal efectivamente considerado competente.

Como refere a recorrente, citando Antunes Varela, e outros, Manual de Processo Civil pág. 409, e para usar a sua própria terminologia, está-se perante uma questão de direito “quando se trata de apurar se os benefícios obtidos por um dos contraentes, através de um contrato, são manifestamente excessivos ou injustificados”. Só que, aí, já é também questão de facto apurar quais sejam concretamente tais benefícios.

Certo que os custos em causa envolvem nomeadamente os referidos pelo recorrente, alguns dos quais são apreensíveis, desde logo, juridicamente, por constarem de diplomas legais, mas outros há caracterizadamente de facto, como, nomeadamente, o dos prédios ou respectivos arrendamentos onde funcionam os serviços - questão, aliás, posta recentemente ao TJCE - cfr. o Acd. deste Tribunal, de 17/03/99 Rec. 23.308.

Isto porque, normativamente e em termos de decisão, só depois de se saber o conteúdo normativo de tais custos - seja, a fâtipécie legal já concretizada - é que se poderá reflectir sobre os factos concretos necessários ao seu preenchimento - o que, por então não constar das conclusões do recurso ou não ter sido suscitada a questão da competência, haverá porventura que indagar, definido então, pelo TJCE o direito aplicável, através da ampliação da matéria de facto, se tal for considerado necessário - cfr. art 729º e 730º do C.P. Civil.

No caso, todavia, porque integrante das conclusões do recurso, o problema já não é daquela ampliação mas, antes, da própria competência do Tribunal.

Verifica-se, pois, a incompetência do STA para conhecer do recurso interposto pela IMPARSA, como aliás já se decidiu em caso semelhante: cfr. o recente Ac. de 25/11/98 Rec. 21.126.

É que a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos 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. 32º n.º 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA ao qual, nos precisos termos do art. 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. 32º”.

Sendo que ela acarreta igualmente a incompetência deste tribunal para conhecer do recurso interposto pela Fazenda Pública, como é jurisprudência uniforme do STA: cfr. os Acds. de 06/11/96 rec. 19.838 de 21/05/97 Rec.15.695 e de 06/05/98 rec. 21.152.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer dos presentes recursos.

Custas pela recorrente IMPARSA, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 50%, delas estando isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Saneador tabelar. Caso julgado.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Interposto recurso da sentença proferida em processo de impugnação judicial, sem que o seu objecto se restrinja a uma parte dessa sentença, que inclui um saneador tabelar, esse saneador não transita em julgado.*
- 2 — *Consequentemente, o juiz não ofende o caso julgado se, na mesma sentença, vem a pronunciar-se expressamente sobre uma nulidade de conhecimento oficioso.*

Recurso n.º 23.536. Recorrente: Rosa Marques & Carrega, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. ROSA MARQUES & CARREGA, LDA., com sede em Abrunheira, Sintra, recorre da sentença da Mm. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões (numeração de iniciativa nossa):

1ª

“O Meritíssimo Juiz “a quo”, no processo objecto do presente recurso, proferiu o seguinte *despacho saneador*: “O Tribunal é competente

em razão da matéria, hierarquia e território. O processo não enferma de nulidades. As partes são legítimas e dotadas de capacidade e personalidade judiciária. Não existem questões prévias, nulidades secundárias ou exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa”.

Ora, nos termos do art. 672º do CPC, os despachos, bem como as sentenças que recaiam unicamente sobre a relação processual, têm força obrigatória dentro do processo, salvo se, por sua natureza, não admitirem o recurso de agravo.

Ao tempo, não foi tal despacho objecto de qualquer recurso, pelo que o mesmo transitou em julgado.

Assim sendo, o despacho saneador passou a gozar de força e autoridade de caso julgado formal, obstando por isso, a que no mesmo processo se decida diferentemente em sentença final.

Daí que, a douta sentença sob recurso, proferindo decisão em desrespeito à autoridade do caso julgado formado no despacho vindo a referir, haja violado o disposto no art. 672º do CPC.

A decisão recorrida, ao fazê-lo fora do quadro legal em que podia movimentar o processo, violou o caso julgado formal de que o seu despacho se encontrava revestido, violou, pois, o disposto no art. 672º do CPC.

Daqui decorre a conclusão de que a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica, devendo ser revogada.

## 2ª

No que concerne à excepção de *erro na forma de processo*, na qual o Meritíssimo Juiz “*a quo*” sustenta a decisão recorrida e decorrente desta a possibilidade, “*in casu*” frustrada, de convalidação dos presentes autos em Oposição à Execução Fiscal cujo processo seria o competente para a Autora obter o vencimento da sua pretensão, não procede, porquanto é vedado à ora Recorrente em sede de Oposição Fiscal discutir se a dívida exequenda foi ou não liquidada (Acórdão do STA de 29 de Novembro de 1989, Rec. Nº 11877).

Não pode, pois, discutir-se na Oposição Fiscal a verdade dos factos ou conteúdo das declarações apresentadas.

A Oposição Fiscal só pode ter algum dos fundamentos tipificados no art. 286 do CPT.

A al. h) do supra citado artigo refere-se apenas a fundamentos que constituam facto extintivo ou modificativo da obrigação de imposto, desde que posteriores à liquidação do mesmo (Acórdão de 1998.04.21, Proc. Nº 309/97)”.  
período Julho/84/Abril/1985.

- 1.2. A Fazenda Pública contra-alegou em defesa do julgado.
- 1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.
- 1.4. Os Exmºs. adjuntos apuseram os seus vistos.
2. A sentença recorrida deu por provados os factos seguintes:

## “1

A impugnante exerce a sua actividade no ramo das empreitadas e obras públicas, sendo tributada pelo regime geral de IRC-CAE 5000090.

## 2

Em Março de 1991, o serviço de fiscalização tributária efectuou uma visita às instalações da impugnante.

3

Em 30.04.91, a impugnante entregou a sua declaração Mod. 22 de IRC de 1990, na qual se evidencia um lucro tributável de 193.636\$00 e com imposto a pagar de 70.677\$00.

4

Na sequência de exame à escrita, foi elaborado relatório que mereceu despacho de concordância de 30.09.92, em que foi alterado o montante do lucro tributável declarado de 193.636\$00 para 32.782.818\$00.

5

Foi, então, elaborada a liquidação nº 8310023721 em 08.10.93, em que foi apurado um imposto em falta de 14.417.944\$00.

6

Foi emitida nota de cobrança com o mesmo nº, com data limite de pagamento de 05.01.94.

7

Os documentos atrás referidos, em 5 e 6, foram enviados à impugnante, em carta registada no dia 05.11.93, carta que foi devolvida à Repartição de Finanças de Sintra.

8

Foi extraída certidão de relaxe nº 940051317, em 03.05.94 e que deu origem à instauração do processo de execução fiscal nº 1562-94/102119.2.

9

A citação foi efectuada em 20.05.94.

10

A presente impugnação foi deduzida em 08.08.94".

3.1. Tem razão a recorrente quando, na primeira das suas conclusões, afirma que foi, pelo Mm.º Juiz *a quo*, proferido despacho saneador, no qual afirmou a inexistência de "questões prévias, nulidades secundárias ou excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa".

Embora se trate de mero despacho tabelar, em que a Juiz não apreciou de modo expresso qualquer questão que lhe houvesse sido posta, limitando-a a verificar, por dever de ofício, os pressupostos que condicionam a regularidade da instância, o certo é que a pronúncia foi no sentido de não se estar perante qualquer nulidade ou excepção impeditiva da apreciação de fundo.

Daí que, no entender da recorrente, aquela pronúncia tenha feito caso julgado, não podendo, portanto, o Juiz, a final concluir pela impropriedade do meio processual utilizado, sem ofensa daquele caso julgado.

É fácil de constatar, porém, que a recorrente não tem razão ao invocar em seu favor o caso julgado.

Desde logo porque, como é jurisprudência consolidada, o saneador tabelar não faz caso julgado relativamente à matéria que aprecia só em termos genéricos.

Depois, e sobretudo, porque o saneador posto em causa integra-se na peça que decidiu a impugnação, já que não há, nesta espécie processual, um momento próprio, autónomo, entre o despacho liminar e a sentença, para verificar a regularidade da instância (cfr. os artigos 131<sup>a</sup> a 143<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário).

Dito de outro modo, o saneador é um passo da sentença, em que o Juiz, antes de se debruçar sobre o mérito da causa, afirma verificarem-se os pressupostos que o possibilitam.

Mas essa sentença, interposto como foi recurso dela, sem que o respectivo objecto se restrinja a uma parte, não transitou em julgado.

Improcede, portanto, a primeira conclusão das alegações de recurso.

3.2. Não tendo a sentença transitado, não era o caso julgado que impediria a Mm.<sup>a</sup> Juiz *a quo* de se pronunciar sobre as nulidades que entendessem verificarem-se e serem de conhecimento officioso.

Ora, o que, no caso, aconteceu, foi que a senhora Juiz, chegado o momento de apreciar a acção, verificou que o pedido formulado (anulação do processo executivo) não era compatível com a forma processual utilizada (impugnação judicial). E mais constatou que, considerando a data da citação para a execução e a data de entrada da petição de impugnação, esta não podia ser convalidada para petição de oposição à execução, por estar esgotado o prazo para a deduzir.

Significa isto que a Mm.<sup>a</sup> Juiz encarou a possibilidade de anular o processado inaproveitável para a forma processual escolhida (impugnação), mandando seguir o processo como oposição à execução, não o tendo feito só porque verificou que também para isso a petição não podia ser aproveitada, por não estar em tempo.

Esta decisão não merece a censura que lhe é feita, pois, na verdade, a recorrente, alegando não ter sido notificada da liquidação, pediu a anulação da execução. Este pedido não é compatível com a forma de processo que adoptou - impugnação judicial -, que é meio para reagir contra a liquidação, enquanto que o meio idóneo para atacar a execução é a oposição.

Seria, pois, de anular o processado inaproveitável, e mandar prosseguir o processo como oposição à execução (que poderia fundar-se na inexibilidade da dívida exequenda, face à alegada falta de notificação da liquidação), não fosse o caso de a petição não estar a tempo de servir como de oposição.

E não se diga, como a recorrente, que a oposição não era o meio processual adequado, já que nela se não pode “discutir se a dívida exequenda foi ou não liquidada”, nem “a verdade dos factos ou conteúdo das declarações apresentadas”.

O exame da petição inicial demonstra que não era isso que vinha posto em causa; e, de todo o modo, o pedido formulado era próprio da oposição. Se os fundamentos alegados podiam ou não conduzir a tal resultado seria a questão a apreciar a final, se aí o processo tivesse chegado.

Improcede, assim, também, a segunda conclusão.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — *M.P. Pimenta do Vale*.

**Acórdão de 22 de Junho de 1999.****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, n.º 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 foram verificados directa e pessoalmente factos praticados pela arguida e não se dando como provada tal verificação na decisão recorrida, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.*

Recurso n.º 23.540. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fomento Imobiliário – Coop. de Habitação e Construção, C.R.L.; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, em processo de transgressão em que é arguida FOMENTO IMOBILIÁRIO - COOPERATIVA DE HABITAÇÃO E CONSTRUÇÃO, CRL.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Foram verificados directa e pessoalmente actos praticados pela arguida que provam que esta violou normas previstas na legislação cooperativa em vigor ao tempo das infracções e dos próprios estatutos e regulamento.*

2 - *Assim, por restrição do mencionado no n.º 1 do Dec. Lei n.º 456/80, de 9/10 não pode beneficiar da Isenção de sisa a que refere a alínea d) do n.º 1 do art.º 3.º do mesmo Decreto-Lei.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por a recorrente, na conclusão 1ª afirmar que «foram verificados directa e pessoalmente actos praticados pela arguida que provam que esta violou normas pre-

vistas na legislação cooperativa em vigor ao tempo das infracções e dos próprios estatutos e regulamento», o que não foi dado como provado na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, apenas a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública se pronunciou, admitindo que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - A arguida constituiu-se por escritura pública de 1/7/46 tendo adaptado os seus estatutos ao código cooperativo por escritura de 6/12/83, os quais foram publicados no DR III série, de 23/3.

2 - Encontra-se ela registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob a matrícula n.º 212/83.12.23.

3 - O seu objecto social é a construção, promoção ou aquisição de fogos para habitação dos seus membros, bem como a sua reparação, remodelação ou administração.

4 - Por documento particular de 24/08/87, a arguida celebrou com José Maria Duarte Júnior um contrato promessa de compra e venda, pelo qual lhe prometeu comprar pelo preço de 381.500.000\$00, 13 apartamentos T0, 50 T1 e 9 T2, aos preços unitários de 3.800.000\$00, 5.250.000\$00 e 6.400.000\$00, respectivamente e ainda 2 lojas, pelo preço de 12.000.000\$00, do prédio urbano em construção nos lotes n.ºs 220, 221 e 222 sitos na Urbanização de Montechoro, da freguesia e concelho de Albufeira.

5 - Pelos documentos particulares de fls. 11 a 30, a arguida, em 19 e 16 de Março, 30 de Maio e 12 de Julho, prometeu vender a seis cooperadores seus, outras tantas fracções autónomas do prédio urbano supra-referido.

6 - Por escritura pública de 27/07/89, o dito José Maria Duarte Júnior e sua mulher procederam à venda a 19 cooperadores da arguida de 20 apartamentos do dito prédio urbano e à venda dos restantes apartamentos e lojas (55) do mesmo prédio à arguida.

7 - O preço global dos apartamentos e lojas vendidos à arguida foi declarado como sendo de 146.000.000\$00 e dos (20) vendidos aos 19 cooperadores foi declarado como sendo de 55.000.000\$00.

8 - Em tal escritura declarou a arguida que os apartamentos adquiridos se destinavam à directa e imediata realização dos seus fins estatutários (cfr. fl. 194), beneficiando, por isso, de isenção de sisa.

9 - Segundo o contrato promessa referido em 4, os apartamentos adquiridos pela arguida tinham sido prometidos comprar por ela pelo preço global de 280.050.000\$00.

10 - E aos 19, dos 20 adquiridos pelos 19 cooperadores correspondia o preço prometido de 101.450.000\$00.

11 - O apartamento a mais vendido na escritura foi um T1 e pelo preço declarado de 2.700.000\$00 ou 2.200.000\$00 (que foram os preços praticados em tal escritura para tal tipo de apartamentos).

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 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 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 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 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 - Nas alegações de recurso e respectivas conclusões a recorrente afirma que foram verificados directa e pessoalmente actos praticados pela arguida que provam que esta violou normas previstas na legislação cooperativa em vigor ao tempo das infracções e dos próprios estatutos e regulamento.



Na sentença recorrida não se dá como provado que tenha havido qualquer verificação directa e pessoal de qualquer facto praticado pela arguida.

Assim, 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).

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido na medida em que entendo que o recurso *per saltum* implica renúncia a recorrer de matéria de facto.) — *M.P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Processo de Impugnação. Recurso de decisões interlocutórias. Art. 172 do CPT. Regime de subida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos termos do art. 172 do CPT os recursos interpostos de qualquer decisão interlocutória apenas sobem ao tribunal " ad quem " com o que porventura se interpu- ser da decisão final.*

*II — Assim e nestes casos, se admitido o recurso interposto a subir imediatamente e nos próprios autos, nos termos dos arts. 687, n.º 3 e 4 e 700 n.º 1 al. b) do CPC, deve o tribunal " ad quem ", prejudicialmente, corrigir o respectivo regime e momento de subida.*

Recurso n.º 23.542. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Sonae Investimentos, S.G.P.S., SA; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordem os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o aliás douto despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto de fl. 281 que, mediante requerimento da Impugnante Sonae Investimentos SGPS procedeu à esclareção do anterior despacho de fl. 278, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou alegações e, pugnando pela revogação do decidido, afinal, formulou as seguintes conclusões:

1. *Excepciona-se a não notificação da Fazenda Pública para responder ao pedido de esclarecimento da decisão que anulou o processado a partir da não junção das informações oficiais.*

2. *Sem que se mostrem junto aos autos todos os elementos oficiais e as informações do serviço que procedeu à liquidação dos emolumentos de registo nacional de pessoas colectivas não é lícito conhecer da competência do Tribunal Tributário em razão da matéria, por estarem na situação de só agora terem dado entrada no Tribunal.*

3. *É inócua a existência nos autos de qualquer decisão que ajuize da competência em razão da matéria do Tribunal.*

4. *A douda decisão recorrida violou os artigos 666<sup>a</sup> a 670<sup>o</sup> do Código de Processo Civil e o art. 119<sup>n.º</sup> 1 alínea b) e seus n.ºs 2 e 3 do Código de Processo Tributário.*

Admitido o recurso assim interposto e minutado pelo despacho de fl. 289, a subir “imediatamente e nos próprios autos com efeito devolutivo, “e notificado este despacho à Impugnante e ora Recorrida veio esta, através do requerimento de fl. 291, requerer, com base na alegada circunstância de se tratar de decisão interlocutória (art. 172<sup>o</sup> do CPT), fosse dada sem efeito a admissão do referido recurso ou, pelo menos, declarar-se que o mesmo sobe em separado.

E, ao mesmo tempo, embora em peça processual diferente, apresentou as suas doudas contra-alegações, concluindo pela forma seguinte:

1. *O despacho ou despachos recorridos não são de decisão final, nem proferidos depois da decisão final, mas antes despachos interlocutórios que, nos processos de impugnação, só poderão ser impugnados “no recurso interposto da decisão final “ (art. 172<sup>o</sup> do G.P.T.);*

2. *O despacho de fl. 281 é efectivamente aclarador do despacho de fl. 278;*

3. *A questão da competência em razão da matéria resolve-se à vista exclusivamente da petição inicial e sem ter em conta quaisquer outros elementos, designadamente os que devessem ser objecto das “informações oficiais”, pelo que é evidente que a falta dessas informações não poderá prejudicar a decisão proferida a propósito (tanto mais que, no caso, todos os elementos relevantes para a decisão da causa estão provados por documentos autênticos).*

*Termos em que deve:*

- a) *recusar-se o conhecimento do recurso;*  
*ou, quando assim se não entenda,*
- b) *negar-se provimento ao recurso.*

Face ao requerido a fl. 291, o M.mo Juiz “a quo” exarou, depois, o despacho de fl. 295 deste fazendo constar que “É só ao Tribunal de recurso que compete ajuizar do regime de subida dos recursos”, e, posteriormente, lavrou singelo despacho de sustentação anotando não ter o despacho recorrido feito qualquer agravo ao Recorrente.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui doudo e bem fundamentado parecer sustentando, nos termos do invocado art. 172<sup>o</sup> do CPT, que, quer se entenda constituir o objecto do presente recurso jurisdicional o despacho de fl. 281, quer o despacho de fl. 278, estes apenas poderão ser impugnados no recurso que vier a ser interposto da decisão final, pois que de processo de impugnação judicial se trata.

E aditou ainda, já quanto à questionada questão da competência, em razão da matéria, dos TT de 1<sup>a</sup> Instância para conhecer das impugnações de liquidações referentes a emolumentos devidos por actos regis-

tais ou notariais, que, esta, se encontrava definitivamente fixada nos autos em consequência do trânsito em julgado do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo que consta de fls. 199 a 206, não podendo ser de novo reapreciada como pretende a recorrente, pois constitui caso julgado formal com força obrigatória no processo, de harmonia com o disposto no art. 672º do CPC.

Por fim e quanto à também invocada “excepção” por ausência de oportuna comunicação à Recorrente do pedido de esclarecimento formulado pela ora Recorrida e que deu causa ao despacho ora impugnado com o presente recurso, mediante invocação do disposto nos arts. 145º n.º 3, 153º e 205º, todos do CPC, opinou no sentido de se dever considerar intempestiva a sua arguição e conseqüentemente sanada a respectiva irregularidade processual.

Entretanto e por requerimento de fl. 306 a Recorrida informou, comunicando, o novo domicílio profissional do seu ilustre mandatário judicial, informação que, de futuro, haverá de observar-se relativamente a qualquer notificação ou comunicação que importe efectuar e de que seja destinatária.

Colhidos os vistos e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da questão suscitada pela Recorrida no requerimento de fl. 291 e reiterada nas contra - alegações apresentadas e, depois, acolhida também pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, isto é, da questão de saber e decidir se, face ao disposto no art. 172º do CPT, o presente recurso é ou não legalmente admissível e, em caso afirmativo, se o regime e efeito de subida que lhe foi fixado é ou não de manter.

Pois a decisão que sobre tal vier a ser acolhida pode natural e necessariamente prejudicar o conhecimento das demais questões jurídicas com ele colocadas. Registe-se, para que conste, que, da arguição da Recorrida, ainda pelo TT de 1ª Instância, foi ordenada e efectuada competente notificação do Representante da Fazenda Pública - cfr. despacho e termos de fl. 294 dos autos -, sem que este algo tivesse requerido ou aduzido.

Esta questão jurídica assim enunciada conheceu já decisão por nós relatada no processo n.º 22.949, em acórdão de 25-11-98, onde, aliás, era também Recorrente o Ex.mo Representante da Fazenda Pública junto do TT de 1ª Instância do Porto, que, por isso e face à manifesta identidade da situação jurídico-processual subjacente, por meras razões de economia processual e coerência de entendimento e decisão se não pode deixar de acolher aqui e agora, em sede de fundamentação da decisão que cumpre.

Pese embora a circunstância de, naquele, o recurso ter sido admitido e subido imediatamente e em separado e, agora, nos presentes autos, lhe vir fixado regime de subida igualmente imediata e nos próprios autos.

Daí que, daquele aresto, possamos transcrever, à guiza de fundamentação do que afinal se decidirá os seguintes excertos:

... *“Vejamos então o que dispõe o citado art. 172 do CPT.*

*“ Os despachos proferidos nos processos de impugnação só poderão ser impugnados no recurso interposto da decisão final”.*

... *Da sua literalidade decorre,...* “ que

*“... não só o transcrito preceito legal não consente interpretação que envolva conclusão de que tais decisões não são susceptíveis de recurso, como a tal sempre se oporia à regra geral do nosso direito*

*adjectivo consagrada, em termos amplos e abrangentes, nos arts. 676 n.º 1, 678, e 679 do Código de Processo Civil.*

*... Na verdade e em regra, só os despachos de mero expediente e os proferidos no uso legal de poder discricionário é que, no nosso ordenamento jurídico, são insusceptíveis de sindicabilidade pelo meio processual próprio, o recurso.*

*... E estes, já em face das atinentes disposições legais próprias, haverão de ser interposto por quem para tanto tenha a necessária legitimidade, no prazo que a lei indicar, mediante requerimento onde claramente se manifeste o propósito de ver reapreciada por tribunal hierarquicamente superior a assim questionada decisão judicial.*

*... Já que, se assim não for, o decidido logrará "fazer", no processo e para as partes, salvo casos excepcionais, "caso julgado" que inviabilizará a posterior reapreciação da matéria.*

*... É, porém vário e dispar, o regime de subida e efeito dos recursos, regime e efeitos que importa fixar, embora sem vinculação para o Tribunal "ad quem", na decisão que os admite, cumprindo, além do mais e se for caso disso, ao relator - art. 700 n.º 1 al. b) do CPC - corrigir a qualificação dada, o efeito atribuído e o regime fixado para a sua subida.*

*... Ora e como proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público e sabiamente recomenda o autor que cita (o nosso Ilustre Colega Jorge Sousa, in "Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal", págs. 96 e segs.), o invocado artigo 172 do CPT não consente impugnação das decisões interlocutórias, nestes processos de impugnação judicial do direito adjectivo tributário, a não ser "... no recurso interposto da decisão final."*

*... Quer dizer, no direito processual tributário e nos processos de impugnação judicial que lhe são próprios, a Lei não consente ou permite que, de decisões interlocutórias nestes proferidas, os recursos porventura interpostos destas decisões sejam conhecidos e decididos antes de proferida a decisão final da própria impugnação.*

*... Tal especialidade há-de encontrar razão de ser na celeridade e rápida decisão final que o legislador quis conferir a este meio processual tributário....*

*Assim, aquela alocação "... no recurso interposto da decisão final. " contida no citado art. 172 do CPT não pode deixar de ter apenas o significado de que qualquer recurso entretanto interposto e admitido apenas será instruído e subirá ao conhecimento e apreciação pelo Tribunal Superior com o que, porventura e no respectivo prazo de instrução, venha a ser interposto da decisão final.*

*... Porque assim, o presente recurso devia, como foi, ter sido interposto e admitido, não merecendo, nestes segmentos decisórios, qualquer reparo o despacho de admissão de fls....*

*... Não pode porém manter-se e por isso se vai alterar o regime fixado para a sua subida - cfr. as disposições conjugadas dos arts. 687 n.ºs 3 e 4 e 700 n.º 1 al. b) do CPC -.*

*... Este recurso, por força do disposto no art 172 do CPT há-de ter antes subida diferida e haveria de ser instruído com o eventualmente interposto da decisão final.*

*... Já que não colhe aqui, no direito processual tributário, porque especial, - cfr. arts. 47 e 172 do CPT, aplicação a invocação feita pela Recorrente Fazenda Pública do disposto no art. 734 do CPC, na redacção dada pela última reforma processual - DL 329-A/95 - .*

*Como então, também agora e pelo exposto, de harmonia com as invocadas disposições legais, designadamente com o disposto nos*

arts. 172 do CPT 687 n.ºs 3 e 4 e 700 n.º 1 al. b) do CPC, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em alterar o regime e momento de subida do presente recurso jurisdiccional, interposto pela Fazenda Pública, o qual haverá antes de subir, repete-se, afinal e com o que porventura da decisão final venha a ser interposto e instruído.

Resultando, assim e em consequência, prejudicado o conhecimento das demais questões com ele suscitadas, ao menos por agora.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Quotizações devidas ao fundo de desemprego. Prescrição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constituindo as dívidas de quotizações para o Fundo de Desemprego verdadeiros impostos, e tendo sido abolidas pelo Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, aplica-se-lhes o prazo de prescrição do artigo 48.º da Lei Geral Tributária, contando-se todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões e interrupções de prazo, por força do artigo 5.º n.º 2 do decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.*

Recurso n.º 23.547. Recorrente: Manuel Carlos de Melo Champalimaud; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselhoheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. MANUEL CARLOS DE MELO CHAMPALIMAUD, residente na Malveira da Serra, Cascais, recorre da sentença da Mm.ª Juiz da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou parcialmente improcedente a oposição à execução que contra si revertera, depois de originariamente instaurada contra Rolim Comercial, S.A.R.L., para cobrança de dívida proveniente de quotizações ao Fundo de Desemprego relativas aos anos de 1979 a 1985.

Formula as seguintes conclusões:

“A)

Vem o presente Recurso interposto da douta sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância que julgou parcialmente 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 artigo 16º, do C.P.C.I., no que concerne à responsabilidade subsidiária, do ora Agravante, quanto ao pagamento das dívidas paraíscais ao Fundo de Desemprego dos períodos relativos ao período de Janeiro de 1981 a Dezembro de 1985, inclusive.

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 lícito.

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.P.C.I.

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 presunção 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 reversão em apreço.

J)

A douda sentença sob recurso violou, entre outras, o normativo constante do art.º nº 286º, nº 1, alínea b) do C.P.T.

L)

Violou ainda a douda Sentença, de que ora se recorre, as disposições legais integrantes do artigo 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, entrado em vigor em 1.1.99, pois já decorreram os prazos de prescrição aí previstos.

M)

Assim, deverá o presente recurso ser julgado procedente, sendo revogada a anterior Sentença que só concedeu provimento parcial à Oposição, sendo, consequentemente, anulada a reversão decretada contra o aqui Agravante sendo decretada a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide fundada na extinção de respectivo objecto”.

1.2. Contra-alegou a Fazenda Pública defendendo a responsabilidade do recorrente pela dívida exequenda, de acordo com o julgado, e manifestando, quanto à prescrição, que a criação da taxa social única não implicou a abolição das quotizações para o Fundo de Desemprego.

1.3. A Exm<sup>a</sup>. Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de a instância dever ser extinta por inutilidade superveniente, face à prescrição da dívida exequenda.

1.4. A Repartição de Finanças, solicitada pelo Tribunal, informou que a dívida não foi ainda declarada prescrita.

1.5. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguintes:

“1

Contra Rolim Comercial, SARL, foram extraídas certidões de dívida ao Fundo de Desemprego, de quotizações do período de Dezembro de 1979 a Junho de 1984, Julho de 1984 a Setembro de 1985 e Outubro a Dezembro de 1985 no montante global de 11.214.660\$00.  
(Cfr certidão de folha 18, 19 e 20)

2

Considerando a inexistência de bens da sociedade devedora, foi ordenada a reversão da execução contra o oponente por despacho de 16.4.96.

(Cfr informação de folha 21)

3

O oponente foi citado pessoalmente em 21.4.87.  
(Cfr certidão de citação de folha 22)

4

A presente oposição foi deduzida em 12.5.97.  
(Cfr. carimbo apostado na P.I. a folha 2)

5

O oponente foi administrador da sociedade executada nos triénios de 1981/1983 e 1984/1986.  
(Cfr certidão de folha 31, depoimento testemunhal e confissão)

6

A sociedade executada foi gerida por uma comissão de trabalhadores até à eleição a que se refere o artigo anterior.  
(Cfr depoimento testemunhal)

## 7

Mesmo depois dessa eleição, foi difícil o acesso do oponente aos documentos que lhe permitissem uma gestão efectiva da mesma.  
(Cfr mesmo depoimento testemunhal)

## 8

Por isso, foi nomeada uma comissão liquidatária.  
(Cfr mesmo depoimento e acta da Assembleia Geral junta a folhas 12 a 16 dos autos)

## 9

Nessa acta da reunião da Assembleia Geral, realizada a 7.3.85, diz-se e transcreve-se:... "pediu a palavra o accionista Manuel Carlos de Melo Champalimaud, Administrador da empresa que resumiu a actividade da mesma nos últimos vinte anos dando relevo aos últimos quatro, que corresponderam à sua administração, tendo afirmado que os mesmos conheceram três fases distintas.

(Cfr acta de folhas 12 a 16, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais)".

3. Como resulta da matéria de facto provada, a execução fiscal a que respeita a presente oposição visa a cobrança coerciva de dívida ao Fundo de Desemprego, correspondente a quotizações relativas a um período de tempo que se estende de Dezembro de 1979 a Dezembro de 1985.

A prescrição foi invocada como fundamento da oposição, mas o tribunal recorrido entendeu que ela não se verificava, pois aplicável ao caso seria o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), não tendo ainda decorrido vinte anos sobre o termo inicial do prazo de prescrição mais antigo, 1980. Acrescentou a sentença que seria o mesmo o resultado da aplicação do regime do Código de Processo Tributário (CPT).

Ora, acontece que, entretantes, foi publicada e entrou em vigor a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo decreto-Lei n° 398/98, de 17 de Dezembro.

O artigo 48° da LGT estabeleceu o prazo prescricional de oito anos para as dívidas tributárias, caso daquelas que nos ocupam, já que as quotizações para o Fundo de Desemprego eram um verdadeiro imposto, como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal Administrativo.

Imposto que o Decreto-Lei n° 140-D/86, de 14 de Junho, aboliu.

Aos impostos já abolidos à data de 1 de Janeiro de 1999, em que entrou em vigor a LGT, "aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões e interrupções de prazo" - n° 2 do artigo 5° do decreto-Lei n° 398/98, de 17 de Dezembro.

Deste modo, está, neste momento - 1999 - abundantemente esgotado o prazo prescricional das dívidas exequendas, mesmo das mais recentes, que datam de 1985.

A prescrição, que o recorrente alegou na petição inicial e invoca no recurso, é fundamento da oposição à execução fiscal - artigo 286° n° 1 alínea d) do CPT -, implicando a sua verificação a extinção da execução que visava a cobrança coerciva da dívida prescrita.

No mesmo pendor do presente, veja-se o recente acórdão deste Tribunal de 28 de Abril de 1999, no recurso n° 22928.



Há, pois, que revogar a sentença recorrida e julgar procedente a oposição.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando procedente a oposição.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*I.R.S. - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos. Constitucionalidade. Conformidade do C.I.R.S. com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.*
- 2 — *Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.*
- 3 — *Na alínea h) deste n.º 3, prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.*
- 4 — *Por força do disposto no art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.*

- 5 — *As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.*
- 6 — *Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.*
- 7 — *Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.*
- 8 — *No I.R.S. pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.*
- 9 — *A não previsão de pagamento do imposto referente a tais gratificações através de retenção na fonte não era imposta por esta lei de autorização e a hipotética divergência entre o C.I.R.S. e aquela, neste ponto, apenas poderia afectar a validade constitucional da norma que não prevê a retenção na fonte.*
- 10 — *Por outro lado, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do art. 106.º da C.R.P. (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do C.I.R.S.), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança.*
- 11 — *A fórmula utilizada na alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.*
- 12 — *As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.*
- 13 — *A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas*

*gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.*

- 14 — *Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R.S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., pois ela é constitucionalmente imposta.*

Recurso: 23.554; Recorrente: Manuel Fernandes Pedro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MANUEL FERNANDES PEDRO, residente na Figueira da Foz, impugnou judicialmente as liquidações de I.R.S. relativas aos anos de 1991 e 1992, por discordar da decisão da Comissão Distrital de Revisão que lhes serviu de base.

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

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

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

*A - As gratificações recebidas pelo recorrente, ofertadas por terceiros frequentadores da sala de jogo, não assumem a forma de retribuição de serviço ou trabalho prestado pelo funcionário do casino ao cliente.*

*B - A gratificação é um negócio jurídico unilateral abstracto que decorre da espontânea vontade do gratificante e sem que, quanto a ela, nenhuma relação jurídica ocorra entre a entidade concessionária de jogo e esse mesmo gratificante.*

*C - O seu enquadramento no art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS é inadequado pois que lhe faltam todos os elementos essenciais para que se possam considerar remunerações de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou outro equiparado.*

*D - Pelo que, ao inclui-la no CIRS, o legislador ordinário extravasou os limites da Lei 106/88 de 17 de Setembro, criando um imposto não previsto naquela Lei de Autorizada Legislativa e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do art 115 n.º 2 e 168 n.º 2 da Constituição da República.*

*E - Não está definida no CIRS com coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações uma vez que o próprio legislador ordinário as exclui do sistema de retenção na fonte, sistema este que constitui "pedra angular" da arrecadação do imposto pelo Estado.*

*F - Incorreu por isso o legislador ordinário em violação do art. 106 n.º 2 e 3 da Constituição porquanto deve ser a lei a criar e definir os elementos essenciais do imposto.*

*G - O art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS é uma verdadeira lei medida uma vez que o seu âmbito de aplicação se circunscreve unicamente aos profissionais de banca dos casinos.*

*H - Não corresponde à verdade que os demais profissionais que auferem gratificações também eles sejam alvo de tributação, e isto porque os profissionais de banca são os únicos que têm regulado de forma visível, e assim controlável administrativamente, um sistema de distribuição de gratificações.*

*I - Não pode o Estado basear a injusta distribuição da carga tributária na sua própria incapacidade para controlar todas as situações da vida económica e social ou na crença da espontaneidade de cumprimento do dever fiscal pelos incontroláveis.*

*J - Da aplicação do art 2 n.º 3 alínea h) do CIRS resulta um tratamento desigual de pessoas que possuem capacidade tributária decorrente de realidades iguais pelo que, na sua aplicação, ele se demonstra discriminatório para um grupo objectivamente delimitado de contribuintes.*

*L - O art. 2 n.º 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no art. 13 da CRP e do princípio da equidade enquanto valor ético de cariz supra constitucional.*

*M - As gratificações são consideradas rendimento da categoria A para efeitos tributários mas completamente irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.*

*N - Assim o art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente do art. 2 e 260 da Constituição.*

*O - As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art 2 n.º 3 alínea c) do CIRS uma vez que:*

*OA - Esta norma pressupõe que os beneficiários ou regalias que nela caíam são auferidos, ao contrário do que acontece no caso sub judice, em razão de uma relação de autoridade ou dependência económica entre quem as recebe e quem as disponibiliza, e*

*OB - Se estivesse na "mens legislatoris" a inclusão das gratificações ofertadas por terceiros na norma de incidência que é a alínea c) do n.º 2 do art 3 do CIRS certamente que o legislador não iria pecar pela redundância de acrescentar a alínea h) do mesmo artigo uma vez que tal seria pura e simplesmente desnecessário violando, inclusive, um princípio de economia dos actos legislativos.*

*P - Neste contexto verifica-se que o Meritíssimo juiz de Direito do Tribunal "a quo" ao declarar a improcedência da impugnação judicial consagrando a inexistência de qualquer reclamação graciosa e a legitimidade do art. 2 n.º 3 alínea h) do CIRS violou o art.º 68 do CIRS, os arts 115 n.º 2, 168 n.º 2, 106 n.ºs 2 e 3, 13, 2 e 260 todos da CRP, Lei 106/88 de 17 de Setembro e, por errónea interpretação violou ainda o art. 2 n.º 3 alínea c) do CIRS.*

*O recorrente termina pedindo a revogação da decisão recorrida.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

*O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

*2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:*

*1 - O impugnante exerce as funções de empregado no casino da Figueira da Foz, sendo trabalhador por conta de outrem.*

*2 - Auferindo, em consequência, "rendimentos de trabalho dependente".*

3 - Foi o rendimento colectável do impugnante, respeitante aos anos de 1991/1992, alterado oficiosamente.

4 - Acrescentando-se ao rendimento colectável declarado as gratificações recebidas de terceiros, que não a entidade patronal, mas frequentadores do casino, como os autos evidenciam.

5 - O impugnante não apresentou reclamação graciosa.

3 - A primeira questão suscitada pelo recorrente relativamente à tributação das gratificações por ele recebidas, é a de elas serem ofertadas por frequentadores das salas de jogo e não serem forma de retribuição de trabalho, pelo que não podem enquadrar-se na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., sob pena de inconstitucionalidade por violação do sentido da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo (conclusões A a D).

Nesta alínea h), consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indenizações pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto invocado pelo recorrente de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas os autos, pois, exerce fun-

ções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como se concluiu no acórdão recorrido.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) citada.

4 - No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se o I.R.S. incidido sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram *«todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado»*.

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas.

Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

5 - Por outro lado, a questão de o legislador ordinário, ao incluir esta alínea no C.I.R.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo foi objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97, publicado no Diário da República, II Série, de 10-10-97, páginas 12485-12496, sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste cresto, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim, tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

6 - Sustenta também o recorrente que não está definida no C.I.R.S. coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações, pelo que há violação do art. 106.º, n.º 2, da C.R.P. que determina que seja a lei a criar e definir os elementos essenciais dos impostos (conclusões E e F).

Com tal afirmação, o recorrente reporta-se ao facto de relativamente às quantias enquadráveis na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. não haver lugar a retenção a fonte (pontos 35 e 36 das alegações).

Porém, a retenção na fonte, como forma de pagamento do imposto, não ser imposta pela referida lei de autorização legislativa que se limita a prever a sua utilização nos casos em que ele *«proporcione maior comodidade ao contribuinte ou maior segurança ao fisco, nomeadamente quando o devedor dos rendimentos for uma pessoa colectiva»* (art. 33.º, n.º 1, da Lei n.º 106/88), não referindo o recorrente que ocorra qualquer destas situações.

Por outro lado, a haver divergência, neste ponto, entre o teor do C.I.R.S. e o determinado nesta Lei, ela existiria na não previsão da retenção na fonte como meio de pagamento do imposto relativo às gratificações, podendo estar afectada de inconstitucionalidade a norma que afasta a aplicação de tal forma de pagamento, mas não a norma que prevê que o imposto incida sobre aquelas.

Para além disso, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do art. 106.º da C.P.P. (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do C.I.R.S.), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança, que não vêm referidas naquele n.º 2, em que se visa fixar os elementos dos impostos sujeitos a reserva de lei formal, mas sim no n.º 3 do mesmo artigo. (1)

Por isso, nesta matéria, o Governo não estava limitado pelo sentido da referida lei de autorização legislativa (2), pelo que está afastada a possibilidade de ocorrer inconstitucionalidade derivada da hipotética não observância do preceituado nesta lei.

7 - Refere ainda o recorrente que a alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é uma lei-medida cujo âmbito se circunscreve apenas aos profissionais de banca dos casinos, que os trata desigualmente em relação

(1) Neste sentido, podem ver-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada*, de 3.ª edição, página 459.

(2) A submissão às correspondentes dos decretos-lei publicados no uso de autorização legislativa, prevista no art. 115.º, n.º 2, da C.R.P. (na redacção de 1982) limitava-se às matérias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República pois não é admissível que esta pudesse por via de lei ordinária impor ao Governo limitações legislativas não constitucionalmente determinadas.

Sobre esta questão, embora a outro propósito, pode ver-se a obra citada, página 506.

a outras pessoas que também auferem gratificações, embora sem regulamentação legal, pessoas essas cujas gratificações não são tributadas mas têm capacidade tributária decorrente de realidades iguais, pelo que resulta violado o princípio constitucional da igualdade (conclusões G a L).

A entender-se que o recorrente alude, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer discriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o recorrente exerce.

8 - Se se interpretar aquela afirmação do recorrente como consistindo numa afirmação de carácter factual, no sentido de, na prática, não ser efectivada tributação de rendimentos enquadráveis na referida alínea h), a mesma carece de suporte factual.

Com efeito, a questão de saber se, na prática, ocorre ou não tributação de contribuintes relativamente a rendimentos enquadráveis naquela alínea de que sejam titulares pessoas que não exercem actividade laboral em casinos constitui uma pura questão de facto, pois para a sua resolução não é necessário interpretar qualquer norma jurídica, mas apenas apurar ocorrências da vida real.

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.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, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido, devendo o Supremo limitar-se aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729.º, n.º 1, do mesmo Código).

No caso dos autos, embora o recorrente tivesse feito tal afirmação de que o âmbito de aplicação daquela alínea h) se circunscreve aos profissionais de banca dos casinos, as instâncias não consideraram como provado que ocorra, na prática, essa alegada tributação exclusiva dos profissionais de banca dos casinos.

Pelo que se disse, neste caso, este Supremo não pode censurar a actividade das instâncias na fixação da matéria de facto, pelo que tem de concluir-se pela ausência de suporte factual da sua posição.

9 - Poderá, porém, entender-se a posição do recorrente, no ponto referido, como reportando-se às dificuldades práticas que presumivelmente existirão para tributar efectivamente as gratificações auferidas por pessoas que exercem outras actividades profissionais, por não estar legalmente regulamentada a forma de as distribuir.



Esta questão foi apreciada no referido acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional, em termos que merecem a nossa concordância.

Como aí se referiu,

*O conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdobrável (...) no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade dos impostos, o primeiro significando a adstricção de todos os cidadãos ao pagamento de impostos - o que caracteriza a sua universalidade -, o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (...). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualmente vertical)».*

*Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legalmente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.*

*A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.*

*Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.*

Por isso, ao contrário do que pretende o recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada.

10 - Alega ainda o recorrente que as gratificações são irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnizações por acidentes de trabalho, pelo que a sua tributação viola o princípio da justiça do sistema decorrente dos arts. 2.º e 260.º da C.RP. (conclusões M e N). (1)

Mesmo que fosse exacta esta afirmação, a inconstitucionalidade não estaria na consideração dos rendimentos provenientes de gratificações para efeitos fiscais.

---

(1) A indicação deste art. 260.º da CRP é feita por lapso, já que, em qualquer das redacções da Constituição, os artigos com esse número têm tratado matérias referentes à organização das regiões administrativas, cujo conteúdo não tem relação perceptível com o caso dos autos.

Tratar-se-á eventualmente de uma referência ao art. 266.º, n.º 2 da C.R.P., em que se proclama o princípio da justiça como conformador da actuação das autoridades administrativas.

Com efeito, a injustiça legislativa que consubstanciaria uma hipotética diferença de relevância dada aos referidos rendimentos para os vários fins referidos, poderia ser corrigida por duas formas: ou retirando aos referidos rendimentos a relevância para efeitos fiscais ou atribuindo-lhes relevância para aqueles outros fins.

Ora, a percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição.

Consequentemente, a forma constitucionalmente admissível de correcção da hipotética injustiça que derivaria da irrelevância daqueles rendimentos para fins não fiscais, teria de consistir na alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Assim, a eventualidade de ocorrência da injustiça referida, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I.R.S., na referida alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S.

11 - Sustenta ainda o recorrente que as gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art. 2.º, n.º 3, alínea c), do CIRS. (conclusões O, OA e OB).

A solução desta questão já se intui como corolário da solução dada à questão do enquadramento na alínea h) do mesmo número.

De qualquer forma, no acórdão recorrido não se conheceu de tal questão por se entender que na sentença não se havia feito referência a tal questão «*como suporte da decisão tomada mas como mais um raciocínio argumentativo, para concluir que, não fora a redacção da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., sempre haveria lugar à tributação em causa à luz do da alínea c) do mesmo artigo*».

O recorrente não ataca no seu recurso esta posição assumida pelo T.C.A. pelo que deve considerar-se assente que aquele Tribunal não deveria conhecer de tal questão (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).

Por outro lado, 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.

Consequentemente, não tendo a referida questão da impossibilidade de enquadramento das gratificações referidas nos autos entre as hipóteses de rendimentos indicadas na alínea c) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., está o S.T.A. impedido de conhecer dela.

De qualquer forma, seria inútil o conhecimento de tal questão, em face da solução dada à questão do enquadramento das gratificações referidas na alínea h) do mesmo n.º 3 do art. 2.º, pois fica definida, por esta via, a sujeição daquelas gratificações a tributação em sede de I.R.S.

Termos em que se acorda em:

- negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido com esta fundamentação e

- não tomar conhecimento da questão referida no ponto 12 deste acórdão.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 80%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*. — M. P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Processo de Contra-Ordenação fiscal — Nulidades — Art 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T. — Reformatio in pejus.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas”, nomeadamente a da indicação de que não vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus”, nos termos expressos dos arts. 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T., consequenciando a “anulação dos termos subsequentes do processo” dela absolutamente dependentes, com ressalva ou aproveitamento, apenas, das peças úteis ao apuramento dos factos - n.º 3 daquele primeiro normativo.*

Recurso: 23 580; Recorrente: ELO PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ELO - PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS, LDª, da sentença do TT de 1ª Instância, de Lisboa, proferida em 15/7/98 que manteve o despacho da Administração tributária que lhe aplicou a coima de 700 contos.

Fundamentou-se aquela peça processual, em que a decisão contém todos os requisitos legais previstos no art 212º do CPT; ter a aplicação do regime de custas lugar apenas quando os processos correm seus termos nos TT compreendendo os Juizes Auxiliares e não “na fase administrativa do processo de contra-ordenação”; estar aquela decisão devidamente fundamentada pois que a recorrente “assimilou todo o teor da decisão, atento o conteúdo das suas alegações”, estando “perfeitamente inteirada da motivação da Administração Fiscal”; não ter a recorrente comprovado a sua situação económica difícil, como lhe cumpria, não se encontrando pago o imposto à data do levantamento do auto de notícia nem tendo havido “auto-denúncia”, com os requisitos exigidos pelo Dec-Lei 124/96, sendo que o despacho n.º 1197-XIII, publicado no D.R., II, de 3/4/97, ponto 5, constitui “um mero despacho administrativo, o qual poderá vincular os funcionários hierarquicamente subordinados ao seu autor”, mas não o tribunal, “já que não reverte característica de lei”, não determinando, assim, a sua violação, nunca, a ilegalidade da coima aplicada, sendo que a aplicação da coima foi efectuada “a coberto da delegação de competência eficaz”, tendo a arguida praticado já a infracção noticiada.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“a) A decisão de aplicação de coima não contém todos os requisitos legais, previstos no n.º 1 do art. 212º do C.P.T., concretamente, não identifica os factos, que a integram, que refere por remessa para auto de notícia e uma informação, e não faz menção de que não vigora o princípio da proibição de reformado in pejus.

b) A falta destes elementos constitui nulidade insuprível, nos termos do art 195º do C.P.T.

c) A decisão de aplicação da coima não está fundamentada quanto à graduação da coima, já que não esclarece por que optou o seu autor pela punição a título de negligência, por que aplicou aquela coima e não outra e qual a situação económica do agente.

d) Sendo insuficiente a fundamentação da sentença, a mesma equivale à falta de fundamentação, nos termos do nº 2 do art 125º do C.P.A., o que gera anulabilidade.

e) O Juiz deixou de se pronunciar sobre a questão da aplicação da coima ser extemporânea, o que determina que a sentença seja nula, nos termos da d) do nº 1 do C. P. Civil, aplicável por força da f) do art. 2º do C.P.T.

f) Deve pois declarar-se que a sentença é nula e se assim não se entender deve declarar-se nula ou anular-se a decisão de aplicação da coima.”

O M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por se haver cometido nulidade de sentença por omissão de pronúncia quanto à questão da nulidade da decisão que aplicou a coima, por falta dos respectivos requisitos legais, falta de indicação de que não se aplicava o princípio da não reformatio in pejus, nos termos do art 212º al. d) do C.P.T., questão que não estava prejudicada pela resposta dada a outras questões”.

Vejamos, pois:

Logra prioridade de conhecimento a invocada nulidade da decisão que aplicou a coima - arts.195º e 212º nº 1 do C.P.T. - já que, sendo a mesma insuprível, determina - nº 3 daquele primeiro normativo - “a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente...”

Assim, a eventual procedência de tal nulidade consequenciará a anulação da própria sentença.

Existiria tal nulidade, desde logo, por aquela decisão não fazer “menção de que não vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus”.

Trata-se de um dos requisitos que aquela decisão deve conter - art 212º nº 1 al. d) do dito Código.

Por sua vez, dispõe o seu art 195º nº 1 al. d) constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido”.

Ora, é inquestionável que o “despacho” que aplicou a coima - fl. 9 - não menciona tal requisito pelo que efectivamente se verifica a apontada nulidade.

Havendo, assim, que anular todo o processado posterior dele dependente, apenas com ressalva ou aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos - dito nº 3, *in fine* -, ou seja, os documentos de fls. 24 a 28, 31 e 44.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho de fl. 9 e todo o processado posterior, apenas com a ressalva indicada.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M.P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Falsidade de título executivo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A falsidade do título executivo, fundamento de oposição nos termos do art.º 286º n.º 1 al. c) do C.P.T., reside apenas na desconformidade entre aquele e o original ou na certificação de um facto que não se verificou.*

Recurso n.º 23.581. Recorrente: Internacional - Sociedade de Construções, Lda.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Internacional - Sociedade de Construções, Lda., não se conformando com a sentença do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido contra a liquidação da tarifa de conservação de esgotos do ano de 1984, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Apesar de a ligação à rede geral de esgotos só ter ocorrido em 31/08/94, foi exigida à recorrente uma taxa como se essa ligação tivesse ocorrido em 01/01/94.

2 - Esta desconformidade entre o conteúdo do título e a realidade constitui a falsidade que é fundamento de oposição, à luz do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 286º do C.P.T.

3 - A interpretação restritiva do conceito de falsidade contido nesse preceito legal, adoptada na sentença, configura uma patente inconstitucionalidade, porque é violadora dos princípios da proporcionalidade - art.º 2º da C.R. - e da igualdade - art.º 13 da C.R.

4 - Na verdade, a taxa em causa tem que corresponder ao tempo durante o qual é proporcionada a utilidade; quer dizer tem que ser fixada no valor dos duodécimos representativos dos meses em que foi efectivamente facultada a utilização.

5 - Decidindo em contrário e adoptando um conceito restritivo de falsidade, a sentença infringiu as citadas disposições legais - al. c) do n.º 1 do art.º 286º do C.P.T. e artigos 2º e 13º da Constituição da República.

Contra-alegou a Câmara Municipal de Lisboa, batendo-se pela manutenção do julgado.

O M.<sup>ps</sup> opinou no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

a) Pelos competentes serviços da C.M.L. foi liquidada a taxa de conservação geral de esgotos do ano de 1994, no valor de 1.007.706.00, referente ao prédio propriedade da oponente, Internacional - Sociedade de Construções, Lda, inscrito na matriz sob o art.º 2599, da freguesia de Belém, em Dezembro de 1994, sito na Vila Correia, Letras MM em Lisboa - cfr. fls. 3 a 9 e 37 a 50 destes autos.

b) Para procederem à liquidação referida em a) que antecede, os serviços da CM Lisboa tomaram em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz - fls. 3 a 5 e 37 a 50 destes autos.

c) Tal taxa esteve à cobrança voluntária, como habitualmente, durante todo o mês de Abril de 1966 - cfr. fl. 2 do proc. principal.

d) O prédio identificado em a) que antecede foi constituído em propriedade horizontal por escritura pública de 29/7/1994, lavrada no 23.º Cartório Notarial de Lisboa - cfr. fls. 3 destes autos.

e) O prédio identificado em a) que antecede encontra-se ligado à rede geral de esgotos desde 31/8/1994, data em que se concluíram os trabalhos de construção do ramal de esgotos iniciados em 18/7/1994 - cfr. fls. 37 a 50 destes autos.

f) Não tendo sido voluntariamente paga a taxa referida em a) que antecede, foi extraída pelos serviços da CML a certidão n.º 1520882 e instaurado o processo executivo em 23/9/1996, tendo-se a executada vindo opor em 23/10/96 - cfr. fls. 2 a 4 do processo principal.

Para além de outros fundamentos invocou a recorrente, na oposição, o da falsidade do título executivo, previsto no art.º 286.º n.º 1 al. c) do C.P.T., porquanto consta dele uma dívida relativa à totalidade do ano de 1984 quando, na realidade, só é devida a taxa relativa ao mês de Dezembro.

A sentença recorrida considerou inidóneo na oposição tal fundamento pois que "a falsidade prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T. é apenas aquela que se prende com a certidão ou título que serve de base à execução não estar conforme com o original ou por certificar um facto que não se verificou (cfr. art.º 372.º n.º 2 do Código Civil)".

Será assim?

A falsidade considerada no art.º 286.º n.º 1 al. c) do C.P.T. é a relativa aos instrumentos formais que servem de base à execução fiscal e estes são os previstos no art.º 248.º do mesmo compêndio normativo, sendo que, no caso dos autos, se trata de uma certidão.

Ora, esta falsidade do documento só pode traduzir-se, como se referiu no Ac. deste S.T.A. de 28/2/96, in C.T.F. 382/334, ou em suposição do documento (o documento nunca se fez realmente, mas diz-se que tal aconteceu), ou na suposição de intervenção de alguma das pessoas que nele são mencionadas como parte, testemunhas ou pessoa competente legalmente para o exarar, ou na suposição do acto que aí e nele se diz celebrado, perceptivo ou verificado (diz-se que se constatou a dívida em face dos elementos x, y ou z e isso não se verificou), ou, finalmente, na viciação do contexto do documento, data ou assinatura do mesmo.

Ora, convenhamos, nenhuma destas hipóteses ocorre na situação nos autos, tanto mais quanto é certo que a recorrente não assaca à certidão "quaisquer factos que atinjam a sua autenticidade, através da suposição das referidas circunstâncias de facto ou da sua viciação material" (cfr. cit. acórdão).

A falsidade alegada reside tão-só no facto da certidão respeitar a uma dívida relativa a um ano quando, no entendimento da recorrente, apenas é devida uma parte daquele.

Ora, sendo certo que esta divergência, alegada pela recorrente, não integra o conceito de falsidade do título executivo, como atrás vimos, e, por isso, não constitui fundamento de oposição, não é menos certo que, ao afirmá-la, pretende fundamentar-se na ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, o que lhe é vedado nesta sede, nos termos do art.º 236.º do C.P.T., pois que, para tanto, dispunha da impugnação judicial (v. art.º 286.º n.º 1 al. g) do C.P.T.).

Este entendimento em nada colide com os princípios da proporcionalidade ou da igualdade, pois que, como vimos, a recorrente dispu-

nha da impugnação judicial para atacar a liquidação nem dele resulta qualquer discriminação ilegítima.

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

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Execução fiscal. Anulação de venda por negociação particular. Venda por preço inferior ao mínimo. Falta de audição prévia dos credores. Direito de acesso aos tribunais. Nulidade. Influência na decisão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A norma do art. 887.º, n.º 2, do C.P.C., na redacção anterior à reforma de 1995/96, era aplicável subsidiariamente ao processo de execução fiscal.*
- 2 — *A autorização de venda por preço inferior ao mínimo é susceptível de afectar os interesses patrimoniais do executado e dos credores, pelo que ela não podia ser concedida sem prévia audição daqueles, por força do preceituado nos art. 20.º, n.º 1, da C.R.P. e 3.º, n.º 2, do C.P.C.*
- 3 — *O direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, consagrado no n.º 1 do art. 20.º da C.R.P., engloba o de direito de os interessados se pronunciarem sobre todas as questões que lhe digam respeito.*
- 4 — *Para ocorrer o requisito de influência na decisão da causa, previsto no n.º 1 do art. 201.º do C.P.C., não é necessário que se comprove a concretização de tal influência, bastando que se demonstre a possibilidade de essa influência poder ocorrer ou ter ocorrido.*

Recurso: 23 640; Recorrente: COMPANHIA DE SEGUROS MUNDIAL CONFIANÇA, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge De Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A COMPANHIA DE SEGUROS MUNDIAL CONFIANÇA, S.A., com sede em Lisboa, interpõe recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso que interpôs de decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que anulou a venda de um imóvel, efectuada em execução fiscal, de que aquela foi compradora.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - A Mundial Confiança tem legítimo interesse na revogação do Acórdão proferido no recurso que interpôs no presente incidente de anulação de venda bem como da Sentença proferida em 1.ª Instância que o mesmo manteve, dado ter adquirido o prédio em causa por 60 mil contos há mais de três anos e ter esse montante parado e improdutivo por motivos a que é totalmente alheia.

2 - O Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo, e de que agora se recorre, é susceptível de recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo porquanto não é aplicável ao caso dos autos a extinção de um 3.º grau de jurisdição tributária introduzida pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, nas termos do artigo 120 do ETAF que lhe foi introduzido por aquele diploma o qual só entrou em vigor em data posterior à da instauração do presente processo.

3 - O despacho que autorizou a venda do imóvel não violou nenhuma disposição legal aplicável, nomeadamente os arts. 321 do CPT, 201 n.º 1, 882 n.º 2, 886, 887 n.º 2 e CPC, pelo que deve ser mantida a venda efectuada à Mundial Confiança.

4 - O despacho que determinou a venda do imóvel por negociação particular fixou um preço mínimo e foi notificado à Siderurgia Nacional pelo que o facto da Siderurgia Nacional não ter sido notificada do despacho que aceitou que se efectuasse a venda por 60.000 contos não viola o disposto no art 887 n.º 2 do CPC não lhe sendo tal disposição aplicável, quer porque não foi a Siderurgia Nacional que requereu a venda quer por força da interpretação conjugada dos arts. 882 n.º 2, 892 n.º 1, 902 n.º 3 e 887 n.º 2 do CPC.

5 - Ainda que assim não fosse, a eventual preterição de formalidade legal, a ter-se verificado, em nada influiu no exame ou na decisão da causa dado que a Siderurgia Nacional não apresentou qualquer proposta concreta de compra do imóvel.

6 - O requerimento da Siderurgia Nacional de fls. 83 fundamentado no art 875 do CPC, e apresentado quando ainda não constava dos autos que o prédio estava onerado por arrendamentos foi indeferido por tal disposição não ser aplicável ao processo tributário. decisão essa que transitou em julgado, não tendo aquela apresentado qualquer posterior proposta de compra do imóvel.

7 - O Acórdão recorrido, ao negar provimento ao recurso apresentado pela Mundial Confiança, confirmando a Sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e errada aplicação do disposto nos arts. 882 n.º 2 e 887 n.º 2 do Código de Processo Civil, pelo que deve ser revogado, bem como deve ser revogada a Sentença proferida em 1.ª Instância que decidiu anular a venda efectuada esta última por ter feito uma incorrecta interpretação e errada aplicação do disposto nos arts 201 n.º 1 e 2, 203 n.º 1, 882 n.º 2, 887 n.º 1 e 2 e 909 n.º 1 al. c) do CPC e no art 328 n.º 1 al. b) do CPT.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, na sequência do decidido no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 16-4-79, proferido no recurso n.º 21479.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

A) *Contra sociedade J. B. Cardoso, Lda* foi instaurado em 22/10/1990 o processo executivo fiscal n.º 4 556/90, do extinto



7º Juízo, 3ª secção deste Tribunal, para cobrança de dívidas de IVA no montante de 53.184. 807\$00.

B) A sociedade executada foi citada para os termos da execução em 16/11/90, conforme o teor de fls. 5 e vº do processo executivo.

C) No mencionado processo de execução fiscal foi penhorado em 7/10/1991 o bem imóvel descrito no auto de penhora de fls. 16 e vº, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, tendo sido nomeado fiel depositário Manuel Rodrigues Cardoso, sócio gerente da sociedade executada.

D) Por despacho de 15/9/1992 (ps. 42) foi designado o dia 3/11/1992 para a venda do imóvel penhorado por propostas em carta fechada a qual foi adiada para 12/1/1993 por despacho de 16/10/1992 (fls. 48).

E) Em 12/1/1993 a venda não se realizou por falta de propostas, o que foi informado no processo a fls. 85.

F) A Siderurgia Nacional SA foi citada para os termos da execução fiscal dita em A) na qualidade de credora com garantia real em 22/10/1992 e na mesma data notificada de que a venda judicial do imóvel se realizaria em 3/11/1992 (fls. 51 e v). A mesma foi, ainda notificada após adiamento da venda que a mesma se realizaria em 12/1/1993.

G) Em 11/1/1993 a Siderurgia Nacional SA requereu a adjudicação do prédio penhorado nos termos do n.º 2 do art. 875º do CPC, pelo preço de 219.000.000\$00, tendo em 18/1/1993 reiterado o referido requerimento e solicitado a respectiva emissão de guias.

H) Em 11/1/1993 a Siderurgia Nacional SA, por apenso à execução fiscal, reclamou créditos garantidos por hipoteca sobre o imóvel penhorado no montante de 289.327.103\$00.

I) Por despacho judicial de 13/4/1993 foi ordenada a alteração do auto de penhora dito em C) por se ter constatado que o imóvel penhorado era constituído por algumas fracções que estavam arrendadas facto a que dito auto não fazia referência.

J) Na sequência do despacho judicial dito D) foi elaborado em 20/5/1993 novo auto de penhora onde se inseriu a expressão "substitui o auto de penhora de folha 16" e no qual foi penhorado o bem imóvel ali descrito (fls. 123 e vº do processo executivo fiscal) cujo teor aqui se dá por reproduzido, tendo sido nomeado fiel depositário Manuel Rodrigues Cardoso, sócio gerente da sociedade executada e fazendo-se referência expressa a quatro fracções devidamente identificadas que estavam arrendadas.

K) A venda dos bens penhorados foi marcada para o dia 11/5/1994 (vide fls. 146), na modalidade propostas em carta fechada, sendo furado o valor de 220.000.000\$00 (resultante da avaliação efectuada nos termos do art. 323 n.º 1 al. a) do CPT a fls. 36 e 37 dos autos).

L) Após a marcação da venda foram publicados os anúncios que constam de fls. 159 e vº, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

M) Da data da venda (a realizar em 11/5/1994) e para assistir querendo, à mesma não foi notificada a Siderurgia Nacional SA, a qual foi, no entanto, notificada do teor do auto de penhora dito em E) (fls. 137).

N) A venda anunciada para 11/5/1994 não se realizou por falta de propostas o que levou a que o Sr. Chefe da 1.ª Secretaria Administrativa ordenasse a venda por negociação particular nomeando vendedor JURISVENDA - Vendas Judiciais e Extrajudiciais Lda e fixou o prazo de 30 dias para a sua realização pelo preço mínimo de

venda igual a dois terços do valor pelo qual foi posto à venda o bem imóvel (vide fls. 163).

O) O despacho que determinou a venda do imóvel por negociação particular foi notificado à Siderurgia Nacional SA em 17/5/19 94 (fls. 164).

P) Em 1 de Junho de 1994, vem a encarregada da venda dizer aos autos que obteve uma oferta de 50.000.000\$00 e que nas diligências efectuadas para a venda do imóvel não houve propostas pelo valor mínimo ordenado.

Q) Tal valor não foi aceite pelo Chefe da 1ª Secretaria Administrativa, que o considerou muito baixo em relação ao mínimo autorizado para negociar e ordenou que fosse esgotado o prazo de 30 dias estipulado para a venda, no sentido da JURISVENDA Ldª obter uma proposta mais elevada.

R) Em 20 de Junho de 1994, a JURISVENDA Ldª deu conta de uma nova proposta de esc. 58.000.000\$00.

S) Mais uma vez, tal valor não foi aceite pelo Chefe da 1ª Secretaria Administrativa por ser "bastante baixo" e este prorrogou o prazo de venda por mais 30 dias (despacho de 11 de Julho de 1994, vide fls. 172).

T) Em 25 de Julho de 1994, veio a JURISVENDA Ldª apresentar "como proposta máxima" obtida para a venda do imóvel o valor de esc. 60.000.000\$00, sem indicação do nome do proponente.

U) Em 25 de Julho de 1994, por despacho do Chefe da 1ª Secretaria Administrativa foi autorizada a venda pelo valor de 60.000.000\$00, sem que antes fossem ouvidos qualquer dos interessados na mesma (vide fls. 175).

V) Em 28 de Julho de 1994, veio o ora requerente João Silva Cardoso, aos autos informar da proposta por si enviada em 27/7/1994, via fax, à encarregada da venda, proposta essa no valor de esc. 65.000.000\$00 (vide fls. 179 a 181).

X) Em 28/7/1994 veio a encarregada da venda esclarecer junto do Sr. Chefe da 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa que o adquirente do prédio penhorado "é a Companhia de Seguros Mundial Confiança, SA, com sede no Largo do Chiado n.º 8 em Lisboa pessoa colectiva n.º 500 846 499 e dizer a V. Exª que os preferentes arrendatários não pretendem exercer o direito de preferência pelo valor proposto".

Y) Notificada a encarregada da venda para se pronunciar sobre o teor de fls. 179 a 181 veio esta responder nos termos constantes de fls., 189 e 190, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

Z) Em 29 de Julho de 1994, a adquirente do bem, a Companhia de Seguros Mundial Confiança procedeu ao depósito de 20.000.000\$00 correspondente a um terço do produto da venda por negociação particular.

AA) Em 4 de Agosto de 1994, a adquirente procedeu ao depósito de 40.000.000\$00, correspondente a dois terços do montante da venda.

AB) Em 5 de Agosto de 1994, foi paga a sisa, devida pela referida aquisição, no montante de 6.000.000\$00.

AC) Em 23 de Setembro de 1994, foi junto aos autos cópia da respectiva escritura de compra e venda (vide fls. 193 a 198).

AD) Em 31/8/1994 a adquirente do bem dito em A) veio requerer ao Sr. Chefe da 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa o cancelamento do registo dos direitos reais que caducaram com a venda, o que foi ordenado por despacho de 7/10/1994.

AE) Em 10/10/1994 veio a Siderurgia Nacional, Sociedade Gestora de Participações Sociais SA requerer a anulação da venda efectuada com os fundamentos constantes de fls. 216 a 223, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

AF) Em 1/09/1994 e 19/9/1994 a Siderurgia Nacional Sociedade Gestora de Participações Sociais SA dirigiu à encarregada da venda, respectivamente, as cartas cujas cópias constam de fls. 220 a 223 e o telegrama de fls. 245, cujo teor aqui se dão por inteiramente reproduzido.

AG) O requerente da anulação de venda, João da Silva Cardoso era em 21/7/1992, sócio da executada J. B. Cardoso, Lda, não tendo sido possível apurar se manteve esta qualidade até à data da venda dita em U).

AH) Quando em 16/5/1994 a 1.ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa, notificou o mandatário da Siderurgia Nacional Sociedade Gestora de Participações Sociais SA indicou-lhe a sede da encarregada da venda como sendo na calçada de Santo António, n.º 2, 1100, Lisboa vide (fls. 164).

AI) Quando em 17/5/1994 a 1.ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa notificou a JURISVENDA Lda de que tinha sido encarregada de proceder à venda por negociação particular dos bens penhorados indicou no ofício que lhe dirigiu a sede desta como sendo na Calçada de Santo António, n.º 2, 1100, Lisboa mas dirigiu a correspondência registada, referente ao mesmo ofício e em nome da mesma JURISVENDA Lda para a Brasil n.º 40 1.ª Esq. 1700 Lisboa.

AJ) Quando a encarregada da venda veio ao processo, em 1/6/1994 informar pela primeira vez que obtivera uma oferta de 50.000.000\$00 pelo bem penhorado, indicou a sua morada em Lisboa como sendo a Calçada de Santo António, n.º 2, 1100, Lisboa e ainda como sendo moradas suas a Rua 1.ª de Dezembro, 59, 3.ª Dt.º - 2600 Vila Franca de Lira e Rua Padre Glória, 2.ªrés do chão esquerdo - 8500 - Portimão (vide fls. 167).

AK) Quando a encarregada da venda veio ao processo, em 20/6/1994, pela segunda vez, informar que obtivera uma oferta de 58.000.000\$00 pelo bem penhorado, indicou como sua morada em Lisboa a Brasil n.º 40 1.ª Es. 1700 Lisboa e ainda como sendo moradas suas a Rua 1.ª de Dezembro, 59, 3.ª Dt.º - 2600 Vila Franca de Lira e Rua Padre Glória 2.ªrés do chão esquerdo - 8500 - Portimão (vide fls. 170 e 171).

AL) Quando a encarregada da venda veio ao processo, em 25/7/1994, pela terceira vez, informar que obtivera uma oferta de 60.000.000\$00 pelo bem penhorado, indicou como sua morada a Rua 1.ª de Dezembro, 59, 3.ª Dt.º - 2600 Vila Franca de Lira (vide fls. 174).

AM) Em data não completamente apurada mas nos princípios de Junho de 1994 o Gabinete Jurídico da Siderurgia Nacional Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA apercebeu-se de que a encarregada da venda já não funcionava na morada que constava da notificação que recebera dita em AFI) e diligenciou para obter o novo contacto desta, o que só conseguiu depois de um funcionário do dito Gabinete ter consultado o processo executivo na 1.ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa.

AN) Depois da consulta do processo executivo, dita em AM) a Siderurgia Nacional Sociedade Gestora de Participações Sociais SA por intermédio do seu Gabinete jurídico fez vários telefonemas para a encarregada da venda os quais foram atendidas por pessoa cuja identidade não foi possível apurar na inquirição, manifestando o seu inte-

resse na aquisição do imóvel penhorado pelo montante de 219.000.000\$00 e pedindo para que o responsável da encarregada da venda contactasse com a Siderurgia Nacional Gestora de Participações Sociais SA, o que não se veio a verificar e que determinou o envio das missivas e telegrama ditos em AP).

AO) O prédio vendido nos autos encontrava-se degradado, em grau não apurado, a necessitar de obras.

3 - No acórdão recorrido entendeu-se confirmar a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de anular a venda por ela ter sido ordenada sem que fossem ouvidos o representante da Fazenda Pública, a executada e a credora com garantia real Siderurgia Nacional, audição que era imposta pelo art. 887.º, n.º 2, do C.P.C., por a venda ter sido realizada por um preço inferior ao mínimo fixado no despacho que ordenou a venda por negociação particular.

A recorrente defende posição contrária à do acórdão recorrido sustentando, em suma, que:

- esta norma não é aplicável àquela credora, por não ter sido ela quem requereu a venda, quer por força da interpretação conjugada dos arts. 882.º, n.º 2, 892.º, n.º 1, 902.º, n.º 3 e 887.º, n.º 2, do C.P.C.;

- mesmo que assim não fosse, a eventual preterição de formalidade legal não influiu no exame e decisão da causa por aquela credora não ter apresentado qualquer proposta concreta de compra do imóvel;

- o requerimento da Siderurgia Nacional de fls. 83 fundamentado no art. 875.º do CPC, e apresentado quando ainda não constava dos autos que o prédio estava onerado por arrendamentos foi indeferido por tal disposição não ser aplicável ao processo tributário, decisão essa que transitou em julgado, não tendo aquela apresentado qualquer posterior proposta de compra do imóvel.

4 - A primeira questão colocada pela recorrente é a de saber se a norma do art. 887.º, n.º 2, do C.P.C. é aplicável a credor com garantia real que não foi requerente da venda.

O Código de Processo Tributário não regula as modalidades de venda extrajudiciais para que remete no n.º 1 do artigo 325º, pelo que haverá que fazer aplicação das regras do Código de Processo Civil, nos termos da alínea f) do artigo 2º daquele diploma.

A recorrente não questiona, no presente recurso, a aplicabilidade do referido n.º 2 do art. 887.º ao processo de execução fiscal.

Este art. 887.º, n.º 2, do C.P.C., na redacção anterior à reforma de 1995/96, que é a aplicável, estabelecia o seguinte:

*Se não tiver sido fixado o preço mínimo, não pode o mandatário fazer a venda por preço inferior àquele por que os bens teriam de ser postos em praça e mais um quarto, salva autorização especial do juiz, ouvidas as pessoas que houverem requerido a venda.*

Liminarmente, importa esclarecer uma questão relativa à aplicabilidade desta norma à situação dos autos, pois no caso dos autos foi fixado um preço mínimo para a venda por negociação particular, que foi o de 213 do preço do valor por que o bem foi posto à venda [alínea N) do probatório e fls. 163].

Embora o estabelecido nesta norma vise directamente os casos em que não foi fixado um preço mínimo, não se pode ter qualquer dúvida de que o aí estabelecido se aplica, por analogia, por evidente paridade de razão, também aos casos em que foi fixado um preço mínimo.

Na verdade, na primeira parte da norma o que se faz, ao fim e ao cabo, é indicar um preço mínimo para os casos em que não é indicado um preço mínimo especial.

Por isso, nos casos em que tiver sido fixado um preço mínimo, o vendedor não poderá, naturalmente, proceder à venda por preço inferior, a não ser que a isso seja autorizado especialmente, hipótese em que terão também de «ser ouvidas as pessoas que requereram a venda».

A venda por negociação particular, no regime do C.P.C. vigente antes da reforma de 1995/96 era feita quando fosse requerida pelo executado e os credores que representem a maioria dos créditos com garantia sobre os bens a vender, quando se tratasse de bens de reduzido valor, que não suportassem as despesas da hasta pública, ou em casos de urgência (art. 886.º do C.P.C.).

No processo de execução fiscal a venda por negociação particular não dependia de requerimento, podendo decidir-se a sua realização logo que se constatasse a inexistência de propostas de valor igual ou superior ao valor base anunciado (art. 325.º, n.º 1, do C.P.T., na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, vigente ao tempo em que foi ordenada a venda), sendo obrigatório mesmo optar por ela quando os bens fossem de reduzido valor ou houvesse urgência na venda (n.º 2 do mesmo artigo).

Assim, não estando previsto no processo de execução fiscal que existam pessoas que tenham requerido a venda por negociação particular, nem tendo qualquer relevância, para efeitos da sua realização, requerimentos eventualmente apresentados, a norma da parte final do n.º 2 do art. 887.º, na sua aplicação subsidiária ao processo de execução fiscal, terá de ser adaptada, entrevendo-se como viáveis duas possibilidades alternativas para a sua aplicação:

- ou entender que não é necessário ouvir qualquer das pessoas que no processo de execução civil deveriam ser ouvidas;
- ou entender que têm de ser ouvidas todas as pessoas que no processo civil poderiam requerer tal forma de venda.

Destas duas alternativas, a primeira é, manifestamente, de rejeitar.

Na verdade, a autorização de venda por preço inferior ao mínimo é susceptível de afectar os interesses patrimoniais do executado e dos credores, pelo que não se pode aceitar que eles não sejam ouvidos, o que, a verificar-se, contrariaria o princípio básico do processo civil de que não podem ser tomadas providências contra qualquer pessoa sem que ela seja previamente ouvida (art. 3.º, n.º 2, do C.P.C.).

Este princípio poderá admitir excepções, mas elas, naturalmente, para se poderem justificar, terão de ter por base situações excepcionais em que a audição prévia dos interessados seja susceptível de comprometer os fins que se têm em vista ao adoptar a providência.

Por outro lado, equiparáveis a providências contra uma pessoa deverão considerar-se todos os actos que lhe possam causar prejuízo.

Este princípio do direito processual civil, tem mesmo um suporte constitucional, no art. 20.º, n.º 1, da CRP., em que se estabelece o direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legítimos, direito este que engloba o de direito de os interessados se pronunciarem sobre todas as questões que lhe digam respeito. (1)

(1) Essencialmente neste sentido, podem ver-se J. J. GOMES GANOTILHO e VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada*, de 3.ª edição, página 164, onde escrevem, reportando-se ao direito de acesso aos tribunais:

Como candidato positivo reentrante no âmbito normativo do n.º 1 deve assinalar-se ainda a proibição da «indefesa» que consiste na privação ou limitação do direito de defesa do particular perante os órgãos judiciais, junto dos quais se discutem questões que lhe dizem respeito. A violação do direito à tutela judicial efectiva, sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa verificar-se-á sobretudo quando a não observância de normas processuais ou de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu direito de alegar, daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses.

Por isso, a primeira das alternativas indicadas, por ser incompatível com este princípio do direito processo civil e com a Constituição, não poderá ser adoptada, apenas restando como viável a segunda.

Por outro lado, é evidente no caso dos autos a influência que teve no resultado da venda a falta de audição dos interessados sobre a autorização de venda pelo preço de 60.000.000\$00, manifestamente inferior ao valor de 220.000.000\$00 que era o preço base de venda através de propostas em carta fechada.

Na verdade, a diferença entre o valor obtido na referida venda e o de 219.000.000\$00 que a credora SIDERURGIA NACIONAL ofereceu é suficientemente elucidativo da influência que a falta de audição dos interessados, antes da autorização de venda por aquele valor, pode ter tido no resultado do processo.

A falta de apresentação de qualquer proposta concreta de compra do imóvel pela SIDERURGIA NACIONAL nunca poderá ser um obstáculo a que se declare tal nulidade, ao abrigo do disposto no art. 201.º do C.P.C., pois esta norma não exige que se comprove a concretização de tal influência, bastando-se com a possibilidade de ela ocorrer, como se estabelece expressamente no seu texto.

Nestas condições, justifica-se a anulação da venda e actos subsequentes.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar, com esta fundamentação, o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes*. — MP., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 (2.ª Secção).*

Recurso: 23.766; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Construções Golfe Mar, Ld.ª.; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Vitor Meira.

Contra “Construções Golf-Mar Limitada” foi levantado auto de notícia por infracção aos artigos 47 e 156 do Código da Sisa (CIM-SISSD) por ter iniciado uma construção num terreno adquirido com isenção de sisa para revenda.

Por sentença do M<sup>o</sup>Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Faro foi julgado prescrito o procedimento por transgressão fiscal e anulado o imposto liquidado.

Inconformada com o decidido veio então a Fazenda Pública recorrer para este Supremo tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A isenção de sisa concedida ao abrigo do n<sup>o</sup> 3 do art<sup>o</sup> 11<sup>o</sup> do Código Imp. Sisa caducou em 3.7.81, por força do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 16<sup>o</sup> do mesmo diploma, se não for entendido que a transmissão não devia ter sido considerada isenta nos mesmos termos.

2. A arguida tinha 30 dias para solicitar pois a liquidação, nos termos do n<sup>o</sup> 5 do art<sup>o</sup> 115<sup>o</sup> do mesmo código.

3. A partir dessa data, porque a arguida o não fez, encontra-se em falta, sendo devidos o imposto e respectivos juros e porque não pode beneficiar

4. Da isenção ao abrigo do n<sup>o</sup> 8 do art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup>, pois sendo esta uma isenção condicionada e não automática, não estavam, na data da aquisição do imóvel reunidos os requisitos da sua concessão, ou seja não havia sido publicada a declaração de utilidade turística a título prévio e, por outro lado,

5. Não sendo automática, nunca após a data da obtenção de tal declaração a arguida solicitou aos serviços da Administração Fiscal o seu reconhecimento, sendo certo que só após este acto necessário para o efeito a arguida poderia beneficiar de tal isenção.

6. Assim, não estando reunidos os requisitos e pressupostos para o reconhecimento da isenção nos termos do n<sup>o</sup> 8 do art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup> do Código de Sisa e caducada a isenção concedida ao abrigo do n<sup>o</sup> 3 do art<sup>o</sup> 11<sup>o</sup> do Código, mostra-se devida a Sisa liquidada nos autos, bem como os respectivos juros.

O Exmo. Magistrado do Ministério público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada veio a recorrente admitir que o recurso não tenha por fundamento exclusivamente matéria de direito, pedindo, se tal fosse o entendimento do Tribunal a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - a arguida encontra-se colectada em contribuição industrial pela actividade de "Prédios - revenda dos adquiridos para esse fim";

2 - em 1/7/80 adquiriu à Lusotur — Sociedade Financeira de Turismo, SARL, um talhão de terreno para construção urbana, que constitui o lote H-6, em Vilamoura, pelo preço de 50.000.000\$00.

3 - no acto da aquisição beneficiou da isenção do pagamento de sisa, por ter declarado que o adquirido se destinava a revenda;

4 - na mesma escritura, obrigou-se perante a vendedora a dar início à construção no referido terreno e no prazo de dezoito meses, um hotel de apartamentos de quatro estrelas;

5 - em 3/7/81, a Câmara Municipal de Loulé concedeu à arguida o alvará de construção n<sup>o</sup> 1013;

6 - com base no qual a arguida iniciou a execução do projecto;

7 - em 27/1/81, o Secretário de Estado do Turismo declarou de utilidade turística prévia, nos termos do § único do art<sup>o</sup> 11.º da Lei n<sup>o</sup> 2073, de 23/12/54, o hotel-apartamento a construir pela arguida;

8 - tal declaração estava sujeita aos condicionamentos determinados em tal despacho;

9 - o prazo para conclusão das obras, inicialmente imposto no referido despacho, foi prorrogado por duas vezes e até 27/1/86.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º 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 Prof. 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 que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que nunca solicitou, após a declaração de utilidade turística, aos serviços da Administração Fiscal, a isenção. Ora como se alcança da factualidade fixada, que acima se transcreveu, não consta como provado o facto referido. Temos 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 ao Tribunal Central Administrativo, para onde os autos deverão ser remetidos atento o requerido a fls. 99.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — M. P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*A Secção de 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 tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - artº 32 nº 1 al. b) do ETAF.*

Recurso: 23 771; Recorrente: Armando Valentim Santos Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.



Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública e Armando Valentim Santos Silva vieram recorrer, a primeira para o TCA e o segundo para este tribunal, na medida da respectiva sucumbência, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 6/12/98 que julgou parcialmente improcedente a oposição por aquele deduzida contra a execução fiscal originariamente instaurada contra “2 IN, INFORMÁTICA INDUSTRIAL, LD” e que contra si revertera, por dívida de contribuição à Segurança Social, relativa aos anos de 1990 e 1993, no montante total de 5 488 735\$00.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - O art. 13º do código de processo tributário não se aplica ao caso dos autos, porque esta norma só estende o seu campo de acção aos créditos fiscais.

B - O art. 13º do Código de processo tributário foi expressamente revogado pelo art. 2º do D.L. nº 398/98 de 17/12.

C - Ao caso aplica-se o D.L. nº 103/80 de 9/5 (art. 13º) nos termos em que o D.L. nº 68/87 de 9/2 o interpretou, sendo certo que segundo esta interpretação é ao exequente que cabe provar a culpa do executado.

D - O exequente não alegou nem por conseguinte podia provar a culpa do revertido-recorrente.

E - Se se entender que ao caso se aplica o art. 24º do D.L. nº 398/98 de 17/12, verifica-se que a reversão não foi precedida de audição do recorrente, nem na citação consta declaração fundamentada dos pressupostos da reversão, bem assim como a sua extensão.

F - Bem assim, não consta dos autos como factos provados se o facto constitutivo da dívida se verificar no período do exercício do cargo de gerente pelo recorrente ou se o prazo legal de pagamento ou entrega terminou depois deste, ou no período do exercício do cargo.

G - Se se entender que o art 13º do código de Processo Tributário se aplica ao caso, há que dizer que se trata de uma norma inconstitucional e por isso inaplicável na interpretação sancionada na douta sentença proferida.

Em consequência do que R. a V. Exª. se digne considerar procedente e provado o presente recurso e em consequência revogue a decisão proferida na parte em que julgou improcedente a oposição.”

O Exmº magistrado do M.P. excepcionou a incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para conhecimento do recurso para ele interposto pois tendo-o sido igualmente, pela Fazenda Pública, para o TCA, é este o tribunal competente para conhecer dos dois recursos, já que, “por um lado, conhece de facto e de direito e, por outro, este STA que apenas conhece de direito, só pode apreciar a decisão depois de estabilizada a matéria de facto”, como, aliás é jurisprudência pacífica da secção, que cita, e, “pela sua bondade, é de manter”.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

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

Na verdade, o recorrente sustenta - conclusão F - não estar provado, nos autos, se o facto constitutivo da dívida se verificou no período do exercício do cargo de gerente, bem como se o prazo legal de pagamento ou entrega terminou durante o mesmo ou posteriormente.

E, por outro, como bem refere o M.P., interpostos dois recursos, um para o TCA e outro para este STA, como é o caso, a competência para o conhecimento dos dois radica-se naquele primeiro tribunal, como é jurisprudência pacífica.

Cfr., por todos, os Acds. deste tribunal, de 12/95, 28/6/95 e 6/11/96, publicados no respectivo Apêndice ao Diário da República, e de 21/5/97 Rec. 15.695 e 6/5/98 Rec. 21.152.

É que a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos 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. 32 nº 1 al. b) do ETAF -, constituindo assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos termos do art. 41º 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. 32º”.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça, em 20 000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — MP., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Competência 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 (diversos dos levados ao probatório) 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 23.784; Recorrentes: Catarina do Carmo Pinto Farrajota e Outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. CATARINA DO CARMO PINTO FARRAJOTA e RITA MARIA DE RESENDE MENDES PINTO, habilitadas nos presentes autos de embargos de terceiro, vieram interpor recurso para este Supremo Tribunal da sentença proferida pelo Mm.º Juízo do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou os embargos improcedentes.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que o Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Ouvidas as partes sobre tal questão prévia, vieram as embargante manifestar o seu desacordo quanto ao parecer exarado pelo EPGA. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exm<sup>o</sup> Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art<sup>os</sup>. 101<sup>o</sup> e 102<sup>o</sup> do C. P. Civil, 45<sup>o</sup> do CPT, 5<sup>o</sup> do ETAF, e 2<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup> da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32<sup>o</sup>, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“... ”

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> 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. 41<sup>o</sup>, 1, al. a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

“... nas conclusões das suas alegações as recorrentes referem que:

“Y. Ademais, as embargantes estavam integralmente de boa-fé, à data em que se extinguiu o contrato de arrendamento, sendo igualmente facto assente que as embargantes não conheciam nem podiam conhecer (em face da omissão de registo), que a fracção de que são proprietárias havia sido englobada na penhora que apreendeu o estabelecimento comercial da executada”.

“Sendo certo que tais factos não constam do elenco probatório”.

Concordamos que nesta conclusão são vertidos factos.

O que obtemperam a isto as recorrentes? Transcrevendo:

“3. Ora, as alíneas G) e I) dos factos dados como provados na douta decisão *a quo* contradizem o argumento do Digníssimo Procurador-Geral-Adjunto, uma vez que os factos nelas constantes se reportam às conclusões extraídas na referida alínea Y) das conclusões das alegações das ora recorrentes”.

Pois bem.

É também certo que se do probatório constarem factos idênticos aos vertidos nas referidas conclusões das alegações de recurso então o recurso cingir-se-á apenas à apreciação de matéria de direito, sendo assim este Supremo Tribunal o competente para conhecer do recurso.

Há que trazer à colação as referidas alíneas do probatório para poder responder a tal questão.

Vejamos.

Alínea G): “Não mostram os autos que os herdeiros da proprietária do rés-do-chão acima referido tivessem sido notificados da penhora do direito ao trespasse e ao arrendamento do estabelecimento”.

Alínea I): “Por morte da mesma Maria do Carmo Pinto sucederam:

- Vitor...
- Catarina...
- David... falecido e que deixou os seguintes filhos:
- João Manuel...

- David Manuel...
- Rita Maria...
- Graça Maria...
- Pedro Manuel..."

Pois bem.

Cotejando agora aquela conclusão com estas alíneas do probatório, logo concluímos que não há correspondência entre as alegações de facto vertidas numa e noutras.

Na verdade é coisa diversa dizer que os herdeiros não foram notificados da penhora e que os embargantes não conheciam nem podiam conhecer que a fracção de que são proprietárias havia sido englobada na penhora.

É que nada impede que apesar de não notificadas tivessem conhecimento da penhora.

São realidades diferentes.

Ponto é saber se tal facto (o referido desconhecimento da penhora) tem ou não relevância para a solução da questão posta à consideração do tribunal.

É ponto que trataremos a seguir.

O que podemos dizer, isso sim, é que a realidade fáctica inscrita naquela conclusão e diversa da levada ao probatório, nomeadamente nas alíneas citadas.

Do exposto, é legítimo concluir-se que o recurso versa assim inutilmente matéria de facto. E facto que não consta do probatório.

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, 2, do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelas recorrentes..

Custas pelas recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 20.000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*. — M. P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Acórdão aos benefícios fiscais - DL 124/96, de 10 de Agosto. Impugnação judicial. Renúncia.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — A adesão ao regime de benefícios fiscais concedido pelo DL n.º 124/96 não envolve renúncia ou perda do direito de impugnação judicial e recurso das respectivas liquidações.*
- II — Este direito ao recurso contencioso e impugnação judicial dos actos de liquidação de impostos constitui garantia fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias, por isso mesmo e nos termos do art. 18º da CRP, insusceptível de conhecer restrições no seu exercício fundamentadas em meras presunções de renúncia ou desistência.*

Recurso: 23 863; Recorrente: Sociedade de Construções Martins & Vieira, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Sociedade de Construções Martins e Vieira, Limitada, nos autos convenientemente identificada, inconformada com a aliás douda decisão do Meritíssimo Juiz do TT de 1ª Instância de Braga que, por inutilidade superveniente da lide, lhe julgou extinta a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRC de 1989, no valor de 1.757.266\$00, dela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, nos termos dos arts. 169º, 171 e 174 do CPT.

Alega, em síntese e fundamentalmente, que a apurada circunstância de, entretanto, ter aderido e utilizado os benefícios fiscais concedidos pelo DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, não envolve qualquer renúncia ao direito de impugnação judicial consagrado nos arts. 19º e 120º do CPT que, assim, a impugnada decisão violou.

Conclui pedindo a revogação do decidido e se ordenasse o prosseguimento da instância.

A Recorrida Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

O Tribunal Central Administrativo pelo acórdão aliás doudo de fls. 146 a 149, declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, uma vez que este tinha por fundamento exclusivo matéria de direito, deferindo antes a competência para dele conhecer a esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Transitada em julgado esta decisão, a Recorrente requereu, oportunamente e nos termos do art. 4º n.º 1 da LPTA, a remessa dos autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o Magistrado do Ministério Público emitiu mui doudo parecer pronunciando-se pelo provimento do presente recurso, invocando jurisprudência agora pacífica da Secção sobre a questão jurídica com ele colocada, invocando, designadamente, os acórdãos de 23-9-98, rec. 22.499; de 11-10-98, rec. 22.637; de 21-10-98, rec. 22.523, todos com referência ao DL n.º 124/96, de 10 de Agosto.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada decisão do TT de Braga, considerando o apurado facto de, já na pendência da impugnação, o ora Recorrente ter aderido ao regime do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, e acolhendo "... duas das mais recentes pronúncias do Pleno da Secção de Contencioso

Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 9-6-93, in BMJ 428, pág. 434,....”;

Concluiu “... ter a impugnante por efeito da dita adesão, supervenientemente, perdido o direito de se manter na lide, visto ter reconhecido a dívida cuja liquidação discutia.”

E, porque assim, julgou consequentemente extinta a instância.

E contra o assim decidido que se insurge a Recorrente invocando, em abono da tese que sufraga, a nova corrente jurisprudencial desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a opinião de Saldanha Sanches, in Revista Fisco n.º 118 a pág. 28 e 29, bem assim como o entendimento que, sobre a questão jurídica subjacente, a Administração Pública acolheu e veiculou através do despacho do S.E. dos Assuntos Fiscais, de 20-1-97.

A única questão jurídica subjacente ao presente recurso jurisdiccional é tão-só a de saber e decidir se a apurada adesão ao regime de benefícios fiscais concedidos pelo DL n.º 124/96, de 10-8, implica ou envolve, como vem decidido, a perda pelo aderente do direito de impugnação das respectivas liquidações, ou se, como sustenta o Recorrente e o Magistrado do Ministério Público junto deste STA, aquela adesão em nada contende com o questionado direito.

Não era, de facto, pacífico o entendimento e solução que esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo dava para o problema enunciado.

Cremos, porém, poder afirmar que, agora, se vem acentuando e ganhando maior consistência a tese que, ao contrário do decidido, doutrina antes a não prejudicialidade da apurada adesão.

Entre outros e no apontado sentido podem ver-se os acórdãos da Secção de 13-12-95, de 28-1-98 e de 20-5-98, proferidos respectivamente nos processos n.º 19.764, 19.691 e 22.561, e mais recentemente os arestos invocados pelo Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer.

Neles se acolheu entendimento que, em síntese e fundamentalmente, se estriba quer na possibilidade de, mesmo nos casos de pagamento voluntário de imposições fiscais, a nossa lei processual tributária permitir a discussão judicial, em processo de impugnação, do acto que define a dívida respectiva, quer na circunstância de o eventual pagamento da dívida fiscal pelo contribuinte não permitir presumir qualquer renúncia, ainda que tácita, do questionado direito à impugnação.

E assim porque, mais se doutrinou nos invocados arestos, “*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.*” - cfr. sumário do acórdão de 28-1-98-.

E este é também, como aliás evidencia o Recorrente nas suas doutras alegações de recurso, o entendimento que a Administração Fiscal reputa como adequado. - cfr. despacho do SE dos Assuntos Fiscais de 20-1-97.

E é o que, como sublinha agora a citada jurisprudência, melhor se adequa à tutela judicial dos direitos e interesses dos administrados que, por reportada aos direitos, liberdades e garantias, mereceu inequívoca consagração constitucional - cfr. art. 268º n.º 4 da CR - e imediata aplicabilidade - cfr. art. 18º n.º 2 da CR -.

Por todas as apontadas razões, que inteiramente subscrevemos, e também porque no citado diploma legal - o DL n.º 124/96, de 10-8 - nada aponta no sentido acolhido pela sindicada decisão, isto é, nada na

sua letra ou espírito inculca qualquer ideia de renúncia, ainda que tácita, do questionado direito à impugnação judicial,

Direito que, como se deixa dito e vem sendo acentuado pela jurisprudência, constitui garantia fundamental de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias, e, por isso mesmo, insusceptível de conhecer, no seu exercício, restrições que se fundem em meras presunções de renúncia ou desistência,

Renúncia que, quando não expressa, como no caso dos presentes autos, sempre haveria de decorrer "... da prática de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer." - cfr. art. 681º do CPC -,

Concluimos antes, até em função da expressa declaração de salvaguarda do questionado direito pelo ora Recorrente aquando da adesão ao referido regime fiscal, pela procedência da argumentação e conclusões do presente recurso jurisdicional.

Nos termos expostos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em revogar a aliás douta decisão impugnada, que julgou supervenientemente inútil a presente lide, a qual haverá de ser substituída por outra que determine o prosseguimento da instância.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Erro no julgamento dos factos materiais da causa.  
Responsabilidade subsidiária. Regime do DL. n.º 68787.  
Culpa relevante. IVA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O erro no julgamento dos factos materiais da causa apenas pode ser conhecido, em recurso de revista, nos casos ressalvados no n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil.*
- 2 — *O IVA, pese embora a sua técnica legal de liquidação e arrecadação, não é um tipo de imposto que dispense, no domínio da obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87 de 9/2, a prova pela Fazenda Pública, da culpa dos gerentes pela inobservância das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores (que não das normas legais que obrigam ao seu pagamento) de que tenha resultado a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais.*

Recurso: 23 882; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria da Glória Martins Ribeiro Gonçalves; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### A - O RELATÓRIO

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 15/12/98, da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que, em provimento do recurso interposto pela oponente MARIA DA GLÓRIA MARTINS RIBEIRO GONÇALVES, identificada nos autos, revogou a sentença, de 24/1/95, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (1º Juízo - 1ª Secção), julgou procedente a oposição por esta deduzida contra a execução fiscal revertida contra a mesma para a cobrança de IVA, do montante de 5 733 824\$00, relativo aos anos de 1987 e 1988, e decretou a extinção da instância executiva, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que ordene o prosseguimento da execução.

2. O acórdão recorrido concedeu provimento ao recurso sob fundamento de que, em síntese, procedia a causa de pedir alegada pela oponente, da sua ilegitimidade substantiva, porque, ao contrário do entendido pela 1ª instância, a culpa relevante no regime da obrigação de responsabilidade subsidiária regida pelo estipulado no DL. n.º 68/87, de 9/2, sob cuja égide a concreta se havia constituído, era a que respeitava à inobservância das disposições legais ou estatutárias destinadas à protecção dos credores que fosse causa adequada da insuficiência do património social e não a que dizia respeito ao incumprimento das disposições legais que obrigam ao pagamento do IVA apurado, cabendo à Fazenda o ónus da sua prova, e esta não o havia feito, aproveitando sempre à oponente o *non liquet* que sobre a matéria existisse.

3. Nas suas alegações, a recorrente refuta o decidido, sob o pretexto de que, em resumo, «a dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado..., pelo que a sua inexistência no património social implicava que o mesmo se havia de ter por gasto em proveito da sociedade (ou até dos próprios gerentes...)» e de que, consubstanciando-se a dívida exequenda em IVA cobrado de terceiros, a inexistência actual dos respectivos montantes no património da sociedade pressupõe necessariamente o seu desbaratamento em proveito da mesma ou dos seus gerentes e, conseqüentemente, a sua culpa, pelo que «não terá de fazer-se qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes pelo seu desaparecimento», sendo a aplicação das regras «sobre o apuramento da culpa e ónus de prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art.º 16º do CPCÍ, DL. n.º 68/87 e 13º do CPT) marginal no que diz respeito a estas situações...».

4. A ora recorrida não contra-alegou.

5. O Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por o julgado estar na linha da jurisprudência deste Supremo sobre o ónus da prova da culpa do gerente no regime da respectiva obrigação constante do DL. n.º 68/87.

#### B - A FUNDAMENTAÇÃO

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

6. As questões decididas.

São duas as questões propostas para resolução deste Supremo Tribunal: a primeira é a de saber se está provado que o IVA cujo pagamento é reclamado da oponente foi cobrado dos terceiros; a outra é a



de saber se o IVA é um tipo de imposto que dispensa pela técnica da sua liquidação e arrecadação, a prova pela Fazenda Pública, relativamente à obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87, de 9/2, de que a insuficiência do património da executada não advém da culpa dos gerentes das sociedades.

#### 7. A matéria de facto.

O quadro de facto em relação ao qual as questões se colocam que foi dado como provado pelas instâncias é o seguinte:

a) Por dívidas de IVA dos anos de 1987 e 1988 no montante global de 5 733 824\$00 foi instaurada execução fiscal contra a devedora Boutique Dixá, L.da, com sede na Rua Santa Catarina, 923, Porto.

b) Constatada a inexistência de bens penhoráveis no património da devedora foi ordenada a reversão contra a oponente que foi citada para pagamento e deduziu oposição em 28.12.1992.

c) A oponente é sócia gerente da devedora originária e exerce a gerência de modo efectivo.

d) O IVA no montante de 2 907 920\$00 referente ao ano de 1988 foi anulado.

e) A dívida exequenda é proveniente de IVA fixado por presunção por ter havido omissão de vendas à escrita.

f) O prazo de cobrança voluntária do IVA em execução terminou em 10/8/1992.

g) A oponente entregou toda a contabilidade da firma a um contabilista, em quem confiava plenamente, e entregava todos os dados contabilísticos, o qual, quando aquela quis solver as dívidas em causa, se recusou a entregar-lhe os elementos que tinha em seu poder.

#### 8. O mérito do recurso.

##### 8.1. A questão da cobrança do imposto dos terceiros.

Como se deixou relatado, a recorrente refuta o decidido pelo acórdão recorrido, antes de mais, sob o fundamento de que a «dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado de terceiros...».

Mas este juízo de facto sobre tal facto material da causa não se mostra tirado pelo acórdão recorrido.

Ora, o n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil só permite que, em recurso de revista como é o que está em causa, se possa refazer o juízo probatório, ou seja, só equivalem a matéria de direito as questões do domínio probatório quando estas se fundem na ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Não tendo a recorrente alegado e demonstrado ter o tribunal a quo violado quaisquer disposições legais relativas a esta matéria, não pode esse facto ser tido em conta na decisão da causa.

##### 8.2. A questão da culpa da recorrida.

Mesmo a terem-se por correctos juridicamente os termos com que esta questão foi colocada pela recorrente, segundo os quais o IVA é um tipo de imposto que dispensa pela sua estrutura de liquidação e arrecadação, a prova pela Fazenda Pública, relativamente à obrigação de responsabilidade subsidiária sujeita ao regime do DL. n.º 68/87, de 9/2, de que a insuficiência do património da executada não advém da culpa dos gerentes das sociedades, não merece provimento a contestação feita ao acórdão recorrido.

Caído o pressuposto de facto de que a recorrente partiu de que o imposto exequendo havia sido cobrado de terceiros, pelo que se tinha de ter por gasto em proveito da sociedade (ou dos próprios gerentes), soçobrada se mostra a conclusão que daí retirou.

Mas a pretensão da recorrente está votada ao insucesso ainda por outras razões.

É que ela arranca de um entendimento sobre quais são os elementos constitutivos da obrigação de responsabilidade subsidiária diferente do que resulta do disposto nos art.ºs 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e único do DL. n.º 68/87, de 9/2 sob cuja vigência a obrigação em concreto se constituiu.

Segundo o figurino aqui desenhado, a culpa relevada como elemento da respectiva obrigação não se refere ao deperecimento do imposto porventura cobrado de terceiros, o que não vem demonstrado no caso *sub judice*, e à inexistência do montante respectivo no património da executada à data da sua cobrança coerciva, mas à culpa pelo incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores da sociedade de cuja inobservância resulte, segundo um nexo de causalidade adequada, a insuficiência de tal património para a satisfação dos respectivos créditos, entre eles os fiscais.

E dizemos "porventura cobrado" porque a obrigação de se entregar o IVA liquidado nos cofres do Estado não existe apenas quando o mesmo já tenha sido cobrado com as liquidações acontecidas nos *inputs* e *out-puts*, pois ele pode estar apenas facturado, mas ainda não recebido, por força do disposto nos art.ºs 7º, 28º e 35º do CIVA.

Quer dizer, na perspectiva adoptada pelo legislador do DL. n.º 68/87 na conformação da obrigação em causa, o que se relevou como pressuposto legal foi a situação de insuficiência do património social para satisfação dos créditos, mesmo fiscais, no momento da sua cobrança coerciva, que seja reflexo ou consequência necessária da dita inobservância das disposições legais e contratuais e não qualquer outra acaso elegível no plano da discricionariedade constitutiva legislativa, como a invocada pela recorrente.

Trata-se de uma posição que olha para o património social na sua globalidade, sem distinção da sua causa legal ou fonte económica na sua vertente de garantia comum ou especial de todos os credores.

Segundo esta visão das coisas, não há, para estes efeitos da responsabilidade fiscal subsidiária, de atender ao facto do IVA ser um tipo de imposto cujo valor, desde que cobrado, pode ser utilizado indevidamente como fonte de financiamento ou até desviado para outros fins eticamente mais censuráveis.

Estes são aspectos que só poderão ter efeitos jurídicos em outros domínios do direito, como o penal fiscal.

Naquele campo não tem o mínimo sentido afirmar-se, como já se tem visto escrito, a equivalência entre as disposições legais que obrigam ao pagamento do imposto auto-liquidado e as disposições legais destinadas à protecção dos credores e de cuja violação resulte a insuficiência do património social para o pagamento dos seus créditos.

Tal afirmação esquece não só que não é àquelas disposições legais que o preceito se refere, mas às que têm a ver com disposição fraudulenta do património, mesmo que em benefício de certos credores, como a circunstância do consumo indevido do valor do imposto cobrado pode ser fonte até de novo imposto, também auto-liquidado e devido, e que pelo pagamento de todos eles o sujeito passivo respectivo é obrigado e que o património social existe para garantia de todos eles, com o que faz sentido atender apenas à sua insuficiência culposa nos termos expostos.

Deste modo, a culpa a provar pela recorrente, segundo o regime da obrigação de responsabilidade subsidiária decorrente do DL. n.º 68/87, era a acima explicitada.

E o respectivo *onus probandi* incide sobre ela, como lesada por um facto ilícito, nos termos do art.º 487º do C. Civil, pois tal é a natureza

de que comunga a obrigação que está em causa, como se tem unanimemente entendido neste Supremo após o acórdão do Pleno, de 9/7/97, tirado no Proc. n.º 19 066 (1).

Ora, o certo é que a recorrente não conseguiu provar essa culpa, como se concluiu no acórdão recorrido, e este juízo impõe-se a este tribunal, nos termos dos n.ºs 2 dos art.ºs 721º e 722º do C. P. Civil, por ser o resultado de um juízo probatório elaborado segundo o critério de prudência de um *bonus pater familias* agindo segundo as circunstâncias concretas da actividade económica em causa e não com recurso à simples aplicação de normas legais ou o apelo à sensibilidade jurídica do julgador.

Temos, portanto, de concluir não proceder o recurso.

### C - A DECISÃO

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando o douto acórdão recorrido. Sem custas por delaś estar isenta a recorrente.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 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 de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima do Tribunal Central Administra-tivo.*

Recurso n.º 23.941. Recorrente: Manuel da Silva Parreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Manuel da Silva Parreira recorre da sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que absolveu a Fazenda Pública da instância por extemporaneidade da petição de impugnação judicial.

(1) No mesmo sentido, e entre outros, os acórdãos n.ºs 12/11/97, 13/5/98, de 3/6/98 e de 21/10/98, tirados, respectivamente, nos Proc. n.ºs 21469, 21721, 20 341 e 22 426.

Remata a sua alegação com as seguintes conclusões:

A devedora originária, sociedade FABAT, Limitada, até hoje, não foi notificada para pagar eventualmente as importâncias de fls. 32 e 33;

A devedora originária já não existia nem laborava na data em que foram enviadas as notificações, visto ter encerrado em 1988;

O próprio Bairro Fiscal diz que foram devolvidas as notificações com a indicação do carteiro de que houve recusa de assinatura do aviso de recepção por a sociedade ter mudado de dono;

O próprio Bairro Fiscal sabia e sabe que já tinham sido penhorados o material em armazém e o direito ao trespasse e arrendamento da sede da FABAT, Ld<sup>o</sup> e que foram vendidos em praça no processo 139/85 que correu pela 1<sup>a</sup> Secção do 6<sup>o</sup> Juízo do Tribunal Tributário, para pagamento das dívidas ao Estado;

O CPT regula as notificações e citações nos termos 63<sup>o</sup> a 70<sup>o</sup>;

O artigo 65<sup>o</sup> do CPT exige que as notificações sejam efectuadas obrigatoriamente por carta registada e com aviso de recepção;

O artigo 254<sup>o</sup> do C.P. Civil não tem aqui aplicação supletiva;

Na efectivação da responsabilidade subsidiária exige - se a citação pessoal independentemente do valor da execução - artigo 275<sup>o</sup>. 3, do CPT;

Em 22.VI.93, o impugnante foi citado pessoalmente como responsável subsidiário;

Em 9.VII.93, o impugnante apresentou reclamação nos termos do art<sup>o</sup> 84<sup>o</sup> do CPT, logo, em prazo;

Essa reclamação foi indeferida, por ser extemporânea, visto a Administração considerar o impugnante notificado em 5.VII.91, ao abrigo do art<sup>o</sup> 254<sup>o</sup> do CPC;

O impugnante reclamou em 9.VII.93, nos termos do art<sup>o</sup> 84<sup>o</sup>, por esta ser condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários (art<sup>o</sup> 136<sup>o</sup> do CPT) e após a notificação em 22.VI.93;

O impugnante, nos termos do artigo 123<sup>o</sup>, 2, do CPT, apresentou a sua impugnação dentro do prazo de 8 dias após a notificação do indeferimento da reclamação;

Com a entrada em vigor do DL 398/98, de 17/XII, e nos termos do art<sup>o</sup> 12<sup>o</sup>, 3, cre-se serem de aplicação imediata os arts. 22<sup>o</sup>, 4, 45<sup>o</sup>, 1, 2 e 4, e 48<sup>o</sup>, 1, visto estabelecerem um regime mais favorável ao contribuinte.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo antes competente o TCA (2<sup>a</sup> Secção).

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas o Rct. se manifestou a respeito, requerendo a remessa do processo ao tribunal competente.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já 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 3<sup>o</sup> da LPTA, 45<sup>o</sup> do CPT e 101<sup>o</sup> e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação do Rct. - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Eis, pois, os factos disponíveis:

Em resultado da visita da fiscalização efectuada à sociedade FABAT - Representações Eléctricas, Ld<sup>a</sup>, foram extraídas notas de apuramento mod. 382 de IVA com recurso a presunções ou estimativas, nos termos do n.º 1 do art.º 84.º do CIVA, tendo resultado a liquidação de IVA dos períodos de: 1.XII.88 a 31.XII.88, no montante de 255.000\$00 e juros compensatórios no montante de 109.657\$00; e de 1.I.89 a 30.VI.89, no montante de 1.326.000\$00 e juros compensatórios de 476.779\$00.

Em 3.VII.91, foram expedidas as notificações à referida sociedade para, no prazo de 15 dias, pagar eventualmente as referidas importâncias, nos termos de fls. 32 e 33;

Em 8.VII.91, foram devolvidas ao Bairro Fiscal as mencionadas notificações, com a indicação do carteiro de que houve recusa de assinatura do aviso de recepção por a empresa ter mudado de dono. Foi a sociedade considerada notificada em 5.VII.91, data do aludido averbamento do carteiro;

Foi efectuado o débito ao tesoureiro da Fazenda Pública em 21.XI.91 e, em 7.XII.91, foram extraídas certidões de relaxe, nos termos de fls. 33 e 34;

Em 22.VI.93, nos termos do disposto no art.º 243.º do CPC, foi afixada na parte do impugnante nota contendo todos os elementos da carta da citação como responsável subsidiário, nos termos de fls. 37;

Em 9.VII.93, o impugnante apresentou reclamação nos termos do art.º 84.º do CPT, a qual foi indeferida por ser extemporânea;

Apresentou a presente impugnação judicial em 22.IX.93.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que nele não lobrigamos a materialidade vertida nas conclusões 2.ª e 4.ª - “a devedora originária já não existia nem laborava na data em que foram enviadas as notificações, visto ter encerrado em 1988”; o próprio Bairro Fiscal sabia e sabe que já tinham sido penhorados o material em armazém e o direito ao trespassse e arrendamento da sede da FABAT, Ld<sup>a</sup> e que foram vendidos em praça no processo 139/85 que correu pela 1.ª Secção do 67.º Juízo do Tribunal Tributário, para pagamento das dívidas ao Estado”.

Temos, pois, que o recorrente invoca, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

E “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” (acórdão de 4.V.94, rec. n.º 17463).

Não tendo, portanto, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a este Supremo Tribunal competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 21.º, 4, 32.º, 1 b), e 42.º, 1, a), do ETAF e 167.º do CPT.

Termos em que, julgando-se procedente a aludida questão prévia, se acorda em declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso “per saltum”, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido pois, tendo havido recurso *per saltum*, houve renúncia ao recurso sobre a matéria de facto.) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

**Assunto:**

*Derrama.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Sendo a derrama um imposto acessório do IRC não pode a mesma considerar-se custo fiscal do exercício de 1993.*

Recurso: 23 980; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: GOETZ-INDÚSTRIA TEXTEIS. LDA; Relator: Exmo Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, recorre da sentença que julgou a impugnação de IRC im procedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo: a) A derrama não é custo para efeitos fiscais;

B) A sentença recorrida interpretou erradamente a al. a) do nº 1 do artº 41º do CIRC.

A recorrida e impugnante não apresentou alegações.

A EMMMP entende que a derrama constitui um encargo não dedutível para efeitos fiscais, conforme é jurisprudência unânime pelo que o recurso merece provimento.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante apresentou em 26 de Maio de 1994 declaração mod. 22 do IRC respeitante ao exercício de 1993, na qual foi declarado o lucro tributável de 50.049.734\$00, que abatido dos prejuízos fiscais no valor de Esc. 14.846.374\$00, obteve uma matéria colectável declarada de Esc. 35.203.360\$00.

b) Com base na matéria colectável declarada a impugnante procedeu à liquidação do imposto de que resultou o montante de Esc. 12.673.210\$00, sobre o qual foi declarada a derrama de Esc. 1.267.321\$00.

c) Em 26 de Maio de 1994, a impugnante pagou aquela derrama e o imposto abatido este de Esc. 483.135\$00 de Contribuição Autárquica.

d) A administração fiscal entende que o conceito de custo não seria de aplicar à derrama; não sendo a derrama encargo dedutível para efeitos fiscais, porquanto a derrama tem natureza de imposto acessório do imposto principal que é o IRC, e o imposto acessório segue o principal.

e) A impugnante deduziu reclamação graciosa daquela autoliquidação, que apresentou na 1ª Repartição de Finanças de Guimarães em 10/7/95, sobre a qual decorridos mais de 90 dias não foi proferida qualquer decisão.

f) A presente impugnação foi deduzida em 7.NOV. 1995.

3. A sentença em apreciação julgou a impugnação procedente pois que “a colecta da derrama é de considerar como custo na determinação do lucro tributável não alterando “esta conclusão a nova redacção dada ao artº 5º da Lei nº 1/87 pelo Dec. Lei nº 470-B/88”.

A questão controvertida resume-se em determinar se a 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 1993.

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 art.ºs 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 motivos 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 23º f) 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 fatia do próprio rendimento” ou na expressão do 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 artº 13º do C. Civil, 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 não tendo decidido a sentença em apreciação terá de ser revogada.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e não anular o acto tributário da liquidação impugnado.

Custas pela recorrida, apenas na primeira instância, por não ter apresentado alegações neste STA.

lisboa, 22 de Junho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) —  
*Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — M. P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Direito de sequela.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL 103/80, de 9-5, sendo geral, não goza de direito de sequela.*

Recurso: 23 981; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João Manuel Freitas Pires da Cruz; Relator: António Pimpão.

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

1. A ERFP, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, recorre da sentença que, em processo de oposição, julgou esta procedente.



Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs 1 e 3 do artº 735 do C. Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuído no nº 3 do art.º 735º C.C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no artº 751º C. Civil, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhes o direito de sequela.

4. A reversão operada contra a oponente, ao abrigo do disposto no artº 147º CPCI, é assim legal, e a oponente parte legítima para a execução.

5. A douda sentença recorrida violou o preceituado nos artºs 147º CPCI, 735º, 3, e 751º do C. Civil e artº 11º do DL nº 103/80, de 9/5.

O recorrido pronuncia-se pela manutenção da sentença recorrida.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao presente recurso seguindo-se, dessa forma, jurisprudência deste tribunal que identifica.

2. Nos termos do nº 6 dos arts. 713º, 726º, 749º e 762º, I, do Código de Processo Civil, face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido (cfr. fls. 150 e 151), dá-se a mesma como assente por remissão.

3. A sentença recorrida sustenta, acompanhando acórdão deste Tribunal de 13-3-96, *BMJ*, 455º 327º e segs, que os créditos previstos no artº 11º do DL 103/80, de 9-5, gozam de privilégio imobiliário geral, o qual não confere direito de sequela não sendo oponível a terceiro adquirente de um direito real de gozo sobre o respectivo imóvel, pelo que não pode com fundamento em tal privilégio ser ordenada a reversão da execução contra os adquirentes do bem como é o caso do ora oponente.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente FP sustentando, em síntese, que o privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é dado o disposto nos nºs 1 e 3 do artº 735º do C. Civil sendo-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do C. Civil, pelo que tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela. Assim a reversão operada contra a oponente ao abrigo do disposto no artº 147º CPCI, é legal, e a oponente parte legítima para a execução.

A questão em apreciação nos presentes autos foi já objecto de vários acórdãos deste Tribunal nomeadamente em 13/3/96, Rec. nº 19 748 (*BMJ* 455º p. 326 e Ap. DR p. 955), em 3-2-99, Rec. 23.250 e 10-2-99, Rec. 29.149.

Neles se concluiu pela inexistência do mencionado direito de sequela ou de que os créditos da Segurança Social gozando embora de privilégio mobiliário geral, não teriam a seu ou o direito de sequela.

Acompanha-se a jurisprudência deste Tribunal por se concordar com a respectiva fundamentação e particularmente o 10-2-99, Rec. 23.250, que de perto seguiremos.

O artº 11º do DL nº 103/80, de 9/5, dispõe 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 da

instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art.º 48º do Código Civil».

Nos termos do art.º 733º do C. Civil o privilégio creditório é o direito conferido a certos credores de serem pagos com preferência sobre os demais, em atenção à natureza dos seus créditos independentemente do registo. Assim com a criação de um privilégio a favor de certo crédito está a lei a atribuir-lhe garantia especial quanto ao cumprimento da respectiva obrigação particularmente quando entre em concorrência com outros créditos.

Nesta perspectiva o núcleo essencial da garantia é não tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido (acórdão de 3-2-99, Rec. 23.250).

Na perspectiva do C. Civil os privilégios creditórios eram mobiliários gerais ou mobiliários especiais ou imobiliários. Os gerais incidiam sobre todos os bens móveis do património do devedor que fossem penhorados. Os especiais incidiam sobre coisas certas e determinadas e, por isso, os imobiliários eram sempre especiais (n.º 3 do art.º 735º).

Assim se entende que os privilégios imobiliários sejam apenas inerentes aos créditos por despesas de justiça, por contribuição predial, por sisa e por imposto sobre sucessões e doações.

Estes privilégios imobiliários respeitavam apenas a coisas certas e individualizadas e estavam ligados a créditos directamente relacionados com os imóveis a que respeitavam.

Como se escreveu no último acórdão citado, será por referência a estes contornos, estabelecidos na sua conformação, que tem de ser entendido também o regime prescrito na lei para o caso de conflito entre os privilégios creditórios e os direitos de terceiro titulares de direitos reais de gozo sobre as coisas deles objecto.

Dai que seja atendível ao disposto nos art.ºs 749º, 750º e 751º do C. Civil que respectivamente, estabelecem que «o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente» que «salvo disposição em contrário, no caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalece o que mais cedo se houver adquirido» e que «os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».

Do regime legal dos privilégios imobiliários especiais resulta que cederão perante terceiros, atendendo à dispensabilidade do registo e ao facto de não deverem constituir gravoso obstáculo ao comércio jurídico, desde que exista uma relação directa e imediata dos créditos exequendo com a coisa objecto do privilégio.

Contudo os privilégios imobiliários especiais foram admitidos em número tão limitado de casos supondo sempre uma relação de imediação tão intensa ou uma ligação tão íntima com os créditos, que permite, com alguma razoabilidade, que o terceiro que haja com diligência os pode conhecer em face das circunstâncias do acto em que eles nascem, pois eles são surpreendíveis ou no processo (art.º 743º) ou na repartição de finanças do local da situação dos bens (art.º 744º) como se escreveu no último acórdão citado.

O direito de seqüela resultante do artº 751º do C. Civil, está, por isso, concedido apenas a privilégios imobiliários especiais por créditos que a lei considerou numa relação directa e imediata com a coisa com que se relacionam.

Não se encontram nesta posição os créditos à Segurança Social pois que, apesar de o mencionado preceito lhes atribuir um privilégio imobiliário, daí não resulta que tenham de se qualificar como especiais pelo simples facto de incidirem sobre imóveis.

É certo que o C. Civil qualificou os privilégios imobiliários como especiais contudo só a referir-se aos que ele criou os quais eram especiais porque respeitavam a coisas certas e relativos a créditos cujo nascimento tinha com tais coisas uma relação imediata e cujo conhecimento não era de difícil percepção.

Do próprio artº 11º do DL. n.º 103/80 parece resultar que o legislador entendeu este privilégio como geral ao estabelecer que o mesmo respeitava a todos os “bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo”.

No sentido de que estamos perante um privilégio imobiliário geral parece, ainda, apontar a circunstância de o indicado normativo ao estabelecer que ele abrange apenas «os bens existentes património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo» o que parece característica dos privilégios gerais os quais “só funcionam no momento em que, e para efeitos de estabelecimento da ordem de chamada para pagamento, os bens são executados” e ainda do facto de inexistir, aqui, aquela relação de imediação que acima se apreciou entre o nascimento do crédito e a constituição do privilégio imobiliário que se verifica em todos os casos em que a sua existência foi prevista no C. Civil”.

Esta interpretação é reforçada pelo facto de que “no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos bens existentes no património à data da instauração do processo executivo», o que tornaria o seu conhecimento humanamente quase impossível.

Do exposto parece resultar que o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio imobiliário geral sujeito ao regime constante do artº 749º do C. Civil nas relações com terceiros pelo que «não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente».

Assim sendo não pode exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal devedora à Segurança Social, à data da instauração do processo executivo, o cumprimento da obrigação pelos valor desses bens.

Os créditos exequendos por dívidas à Segurança Social beneficiam de privilégio imobiliário não gozam de direito de seqüela.

Pelos mesmos motivos igualmente não gozariam de tal privilégio os créditos do Fundo de Desemprego e os demais créditos a que se refere o penúltimo parágrafo de fls. 150, sendo certo que o recorrente não se referiu a estes nas conclusões das alegações do presente recurso.

Assim sendo a decisão recorrida deve ser confirmada.

4. Termos em se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — M.P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### 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 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 STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima do Tribunal Central Administra-tivo.*

Recurso n.º 24.041. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Isaque de Sousa e Silva; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a presente oposição, deduzida por Isaque de Sousa e Silva.

Remata a sua alegação com as seguintes conclusões:

1. O gerente não é um mero garante ou terceiro na relação jurídico-tributária; é sujeito passivo.

2. A culpa, para efeitos do disposto nos arts.º 16º do CPCi e 13º do DL. n.º 103/80, de 9/V, no regime posterior ao DL. n.º 68/87, de 9/II, é presumido, face ao exercício da gerência, incumbindo aos gerentes o ónus de a ilidir, nos termos do artigo 791º, I, do C. Civil, visto estarmos em presença de responsabilidade civil contratual, tal como tem sido entendido pela doutrina e jurisprudência.

3. Mas, se se disser que os “responsáveis” são fiadores ou garantidores legais, também equivale a dizer que são “sujeitos passivos”;

4. A culpa está primacialmente adstrita ao não cumprimento da obrigação de pagamento do tributo e nunca por nunca tão-só na culpa na insuficiência patrimonial.

5. Antes da culpa havida na insuficiência patrimonial da originária devedora, preexiste a culpa do oponente pelo não cumprimento da obrigação de pagamento do imposto, esta independente daquele e aquela indissociável desta.

6. Além da presunção natural de culpa pelo não pagamento do tributo por a sociedade agir sempre por meio do gerente, é patente o nexo de causalidade entre a não entrega do imposto e a insuficiência do património da originária devedora para o solver, por, ao não se autofinanciar, nem se socorrer de financiamentos externos, nem se ter apresentado à recuperação ou falência, ter entrado num processo de locupletamento eivado de ilegalidade e conducente à autodestruição.

7. Demonstrada está a saciedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade, ao delapidar até o que não era dela, nem da originária devedora.

8. O óbvio não se demonstra, não se prova, é a pura evidência.

9. O pagamento dos impostos constitui um dever fundamental inato à pessoa humana - por na vida haver duas certezas, a da morte e a do pagamento de impostos, constitucionalmente consagrado.

10. Até a Santa Madre Igreja, nos artigos 2240º e 2436º do seu Catecismo Universal, considera que não pagar impostos ou as contribuições para a Segurança Social é pecado.

11. A sentença sob recurso violou os artigos 16º do CPCI, único do DL. n.º 68/87, de 9/II, e 103º e 104º da Constituição.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) A sociedade "J. Sousa & Irmão, Lda" encontra-se a ser executada pela Fazenda Pública para cobrança da quantia de 7.317.458\$00, relativa a IRC devido e não pago no ano de 1989.

B) Nesse ano, o oponente era gerente da devedora originária.

C) Por não terem sido encontrados bens à executada suficientes para satisfazer a quantia exequenda, foi ordenada a reversão da execução contra si.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que nele não lobrigamos a materialidade vertida na conclusão 10ª - "até a Santa Madre Igreja, nos artigos 2240º e 2436º do Seu Catecismo Universal, considera que não pagar os impostos ou as contribuições para a Segurança Social é pecado".

Acresce que na conclusão 7ª, a Fazenda Pública afronta o julgamento de facto da instância.

Com efeito, o tribunal "*a quo*" proclamou que "não se logrou apurar que o oponente tivesse tido, ou não, qualquer influência na insuficiência do património da executada, uma vez que nenhuma prova se produziu quanto a essa questão".

Ora, para a Rct. Fazenda Pública "demonstrado está à sociedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade, ao delapidar até o que não era dela, nem da originária devedora."

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, o que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Na verdade, este STA "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros" - n.º 4 do artigo 21º do ETAF; vide, ainda, a alínea b) do n.º 1 do artigo 32º do mesmo Estatuto e o artigo 167º do CPT.

Perfila-se, portanto, incompetência hierárquica desta formação para o julgamento do presente recurso "*per saltum*".

Esta excepção dilatória é de conhecimento officioso e prioritário - artigos 3º, da LPTA, 45º do CPT e 101º e seg. do CPC.

Neste contexto e tendo em mente o estatuído no artigo 3º do Código de Processo Civil, acorda-se em levar ao conhecimento das partes a sobredita questão prévia, a fim de, querendo, se pronunciarem sobre ela, no prazo de dez dias.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — Luis Filipe Mendes Pimentel (relator) — José Joaquim Almeida Lopes — Jorge Manuel Lopes de Sousa. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 22 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Quotizações para o Fundo de Desemprego. Créditos da Previdência. Prescrição. Privilégio imobiliário geral. Inoponibilidade ao terceiro adquirente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As quotizações para o Fundo de Desemprego constituíam impostos indirectos que foram abolidos.*
- 2 — *O prazo de prescrição dessas quotizações para o Fundo de Desemprego computa-se nos termos constantes dos art.ºs 48º da LGT, 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12 e 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12.*
- 3 — *O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 é um privilégio imobiliário geral e não goza do direito de sequela.*
- 4 — *O terceiro adquirente da coisa abrangida por esse privilégio imobiliário geral pode opor o seu direito real de gozo ao credor Previdência Social.*

Recurso n.º 24 045; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Matos Dias; 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, de 27/2/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo - 1ª Secção) que julgou totalmente procedente a oposição deduzida por MANUEL MATOS DIAS, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal revertida contra o mesmo para a cobrança de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego e contribuições para o CRSS, e inicialmente movida contra António de Jesus Sousa, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2. Como causas de pedir da oposição, o ora recorrido alegou, em síntese, a prescrição da dívida exequenda, a sua ilegitimidade substantiva por a dívida não constar do título executivo, não ser sucessor do originário devedor, nem responsável pela dívida e o credor não gozar do direito de sequela e, finalmente, a inconstitucionalidade do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 enquanto interpretado no sentido de conferir o direito de sequela independente de registo relativamente a imóvel transmitido a terceiro.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a causa de pedir da prescrição da dívida exequenda.

Mas, conhecendo da ilegitimidade substantiva, se bem que apenas quanto às contribuições para o CRSS, julgou a oposição totalmente procedente, sob fundamento de que a execução fiscal só poderia ser revertida contra a oponente nos termos do art.º 147º do CPCÍ, sob cuja vigência a situação jurídica se havia constituído, se o credor gozasse do direito de sequela e o privilégio imobiliário de que aquelas contri-

buições beneficiavam nos termos do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 não lho conferiam.

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido, pretextando, em síntese que:

- « O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social e especial, dado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 735º do C. Civil».

- « Atenta a imperatividade do estatuido no n.º 3 do art.º 735º do C. C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções».

- «Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do C. Civil, e conseqüentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de seqüela».

- «A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147º do CPCl é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução».

- «A douta sentença recorrida violou o preceituado nos art.ºs 147º do CPCl, 735º, n.º 3 e 751º do C. Civil, e art.º 11º do DL n.º 103/80, de 9/5».

5. O recorrido contra-alegou defendendo o julgado.

6. O Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, de acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada da Secção seguida em numerosos casos idênticos, de que citou alguns.

## B - A FUNDAMENTAÇÃO

7. As questões decididas.

São as de saber se os créditos do ex-Fundo de Desemprego estão prescritos e se as dívidas à previdência gozam do direito de seqüela.

8. A matéria de facto.

As questões resolvidas *ad quem* têm de ser resolvidas em função do seguinte quadro de facto que foi dado como provado pela sentença recorrida, sem qualquer controvérsia das partes:

a) Foram instauradas execuções, em 18/7/85, 24/6/86 e 2/10/86, respectivamente por dívida ao CRSS de 1984 e 1985 e quotizações para o Fundo de Desemprego de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, no montante de Esc. 32 115 268\$00, contra António Jesus de Sousa, todas apensadas em 11/5/95;

b) A execução de 18/7/85 esteve parada entre 26/7/88 e 26/9/89 e foi penhorada, em 5/6/86, uma máquina escavadora de marca Liber;

c) Na execução de 24/4/86 foi penhorado, em 23/9/86, «um prédio urbano em construção com cinco pisos sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, n.º 3 a 41 e Rua do Bonfim, n.º 561 a 563, Porto, omissa à matriz com a seguinte descrição na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto. O prédio n.º 51 139, em virtude da demolição da casa, passou a ter os seguintes elementos de identificação.

Natureza rústica, composição terreno destinado a construção, valor venal de Esc. 500 000\$00. Matriz predial rústica n.º 190 e omissa a parte restante com pedido de inscrição em 2275/84, n.º 67 257 a fl. 138 do L.ºG 98 do prédio descrito sob o n.º 51 139, respectivamente a fl. 157 do L.ºB 144. Ao qual atribuímos o valor de 350 000 000\$00».

d) Na execução instaurada em 2/10/86 foi penhorado em 23/2/87 um prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer, 55, 55A, 57, do Porto, composto por cave, R/c, 3 andares e 1 recuado, destinado a habitação, de duas frentes, revestidos a cerâmica, caixilharia de alumínio, cons-

trução moderna, tipo médio, sujeito a acção do ar marítimo, com superfície coberta de 431,90 m<sup>2</sup>, descoberta de 123,10 m<sup>2</sup>, área total de 555,00 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nevogilde sob o artigo n.º 1191. É composto das fracções A, B, C, D, E, F e H, tem o rendimento colectável de Esc. 323 112\$00 e o valor matricial de Esc. 6 462 240\$00. As fracções D, G e H já foram vendidas tal como as outras, estando descritas sob os n.ºs 00028-A, 00028-B, 00028-C e 00028-F da freguesia de Nevogilde, 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto;

e) A penhora do prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer foi registada na respectiva conservatória em 24/4/87 relativamente às fracções A, E e F, estas fracções haviam sido adquiridas anteriormente à penhora por Albano Teixeira, Tiago Delgado e Amparo Margarida Gracia;

f) A máquina escavadora de marca Liber não foi encontrada e o prédio urbano sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, Bonfim, foi concluído e vendido pelo executado António há mais de seis anos;

g) Por despacho do Chefe da Secretaria Administrativa de 27/3/96 foi ordenada a reversão da execução contra os actuais proprietários das fracções A, E e F do prédio sito na Rua Pero Alenquer e os das fracções do prédio sito na Praça Dr. Teotónio Pereira;

h) O oponente na sequência de tal despacho foi citado para a execução como responsável subsidiário em 12 de Dezembro de 1996;

i) Relativamente ao prédio inscrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 51 139, fls. 157, do livro B-144 foi inscrita em 21/6/83 a aquisição a favor de António de Jesus Sousa;

j) Daquele prédio foi desanexado o prédio descrito sob o n.º 57 663;

k) Em 22/8/88 foi inscrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto o prédio sob o n.º 57 663, inscrito na matriz sob o art.º 1080, edifício de cave, rés-do-chão, cinco andares e sótão, área coberta 2 158 m<sup>2</sup>, Rua do Bonfim, n.ºs 551, 557, 661 e 563 e Praça Teotónio Pereira, n.º 3, 5, 9, 23, 27, 37, 39 e 41. Valor venal: 100 000 000\$00, constituído pelas fracções autónomas A a Z, AA a ZZ, BA a BZ, CA a CZ, DA a DZ, EA a EZ, FA a FO;

l) Não foram encontrados outros bens em nome do executado António susceptíveis de serem penhorados;

m) A fracção BU do prédio urbano sito na Praça Teotónio Pereira adquirida pelo oponente foi registada em seu nome em 19/10/89.

9. O mérito do recurso.

9.1. A questão da prescrição das dívidas ao Fundo de Desemprego.

Como resulta do relatado, a recorrida não afrontou, mediante a ampliação do objecto do recurso ao fundamento em que havia decaído e que lhe era consentido pelo art.º 684-A do C. P. Civil, o decidido quanto à prescrição da dívida exequenda.

Não obstante esta circunstância, este tribunal *ad quem* não está impedido de conhecer novamente da questão, em manifesta excepção ao princípio dispositivo do processo e da auto-responsabilidade das partes pela impugnação das decisões judiciais desfavoráveis, que se encontra consignado nos art.ºs 676º.n.º 1 e 684º, ambos do C. P. Civil, dado que a mesma é de conhecimento officioso, nos termos do art.º 259º do C. P. Tributário.

Ora, o certo é que tem de considerar-se prescrita a quantia exequenda correspondente aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego.

Na verdade, estamos perante um tributo com a natureza de imposto indirecto, como sempre foi qualificado na jurisprudência, que foi abolido pelo DL. n.º 140-D/86, de 14/6,



Enquanto tal, é-lhe aplicável retroactivamente o prazo de prescrição de oito anos estatuído no art.º 48º da Lei Geral Tributária, computando-se, além disso, esse prazo sem quaisquer suspensões ou interrupções por força do disposto no art.º 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12 - diploma este que aprovou aquela Lei Geral -, e bem ainda no art.º 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 1999) (1).

Ora, tendo os factos tributários relativos a tais dívidas ocorrido de Junho a Dezembro de 1984, há muito que vai esgotado aquele prazo de oito anos, mesmo a qualificar-se o tributo como periódico e a computar-se o mesmo a partir do termo desse ano.

Assim sendo, têm de julgar-se prescritos tais créditos (2).

9.2. A questão da ilegitimidade por inexistência do direito de sequela das contribuições para a segurança social.

A questão a decidir foi analisada profundamente no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/3/96, proferido no Proc. n.º 19 748 (3), em que interveio como vogal também o ora relator, bem como, depois dele, em diversos outros arestos (4), tendo-se concluído, em todos, pela resposta negativa - a de que os créditos da Segurança Social, muito embora gozem de privilégio mobiliário geral, não beneficiam do direito de sequela.

Repete-se, por isso, aqui a fundamentação expendida no acórdão proferido no proc. n.º 23 250, mencionado na última nota de rodapé de que foi relator o do presente e que, em boa parte, repetiu, igualmente, a esgrimida naquele proc. n.º 19 748.

«O art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5, sob a vigência da qual a situação jurídico-material ocorreu, dispõe 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 art.º 748º do Código Civil».

A norma não é nova: salvo o acrescento "*independentemente da sua constituição*" que visou resolver o conflito de interpretação que se havia instalado quanto à sua aplicação no tempo e que a jurisprudência havia solvido no sentido de que a mesma era de aplicação imediata, nos termos do art.º 12º do C. Civil, por dispor sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, a norma constitui uma transcrição da anterior constante do art.º 2º do DL. n.º 512/76, de 3/7.

Ora, de acordo com a própria definição legal (art.º 733º do C. Civil), o privilégio creditório é o direito conferido a certos credores de serem pagos com preferência sobre os demais, em atenção à natureza dos seus créditos, independentemente de registo (5).

(1) Este último preceito veio eliminar as dúvidas de inconstitucionalidade orgânica que eventualmente se poderiam colocar perante o citado art.º 5º n.º 2 em face da lei de autorização ao abrigo da qual a LGT foi emitida (Lei n.º 41/98, de 4/8).

(2) Neste exacto sentido, ou seja, entendendo as quotizações para o Fundo de Desemprego enquanto impostos abolidos e sujeitos ao regime excepcional de prescrição referido, decidiu o acórdão deste tribunal de 28/4/98, referido no proc. n.º 22 928.

(3) O acórdão está publicado no *B. M. J.* n.º 455º, págs. 326 e nos *Apêndices ao Diário da* 13/3/98, a págs. 955.

(4) De que são exemplos, entre outros, os proferidos em 13/1/99, 3/2/99 e 21/4/99, respectivamente, nos proc. os n.ºs 23 147, 23 250 e 23 145.

(5) João de Matos Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, 6ª edição, Vol. II, págs. 565.

Deste modo, ao estatuir a acoplação a um certo crédito de um privilégio creditório, o que a lei está a fazer é simplesmente a dotá-lo de uma especial garantia quanto ao cumprimento da respectiva obrigação, mormente quando outros entram em concorrência com ele.

A tanto se confina o conteúdo do privilégio, a menos que a própria lei o alargue a outros domínios, como sejam o da concessão da garantia de cumprimento da obrigação independentemente dessa concorrência de credores, como é próprio de outras garantias especiais das obrigações, como o penhor e a hipoteca.

Nesta dimensão, o núcleo essencial da garantia já não é tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio, mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido.

Quer dizer, as duas questões são distintas e como tal terão de ser encaradas.

Ora, ao estruturar o regime jurídico dos privilégios creditórios, o legislador do C. Civil só poderia estar a dispor relativamente ao quadro normativo que havia instituído antes.

E, segundo ele, os privilégios creditórios, ou eram mobiliários gerais, ou mobiliários especiais, ou imobiliários: os gerais abrangiam todos os bens móveis do património do devedor que fossem penhorados; os especiais, como decorre do seu próprio *nomen*, incidiam sobre coisas certas e determinadas, sendo, que os imobiliários eram sempre especiais (n.º 3 do art.º 735º).

De acordo com esta lógica, ao definir os privilégios imobiliários admitidos, o legislador conferiu-os apenas aos créditos por despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores e aos créditos por contribuição predial ao Estado ou às autarquias locais, por sisa e por imposto sobre doações.

Está, pois, bem patente nestes preceitos que os privilégios imobiliários cuja existência foi contemplada abarcavam apenas coisas determinadas e, mais, diziam respeito apenas a créditos que eram gerados por factos tributários que estão directa e imediatamente relacionados com esses imóveis objecto do privilégio.

É, pois, por referência a estes contornos estabelecidos na sua conformação que tem de ser entendido também o regime prescrito na lei para o caso de conflito entre os privilégios creditórios e os direitos de terceiros titulares de direitos reais de gozo sobre as coisas deles objecto.

Esse regime consta dos art.ºs 749º, 750º e 751º, afirmando-se aí, respectivamente, que «o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente»; que «salvo disposição em contrário, no caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalece o que mais cedo se houver adquirido» e, finalmente, que «os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».

Como é fácil de ver, a lei adoptou um regime dos privilégios perante terceiros diferente consoante a natureza dos mesmos e, ciente de que a dispensabilidade do seu registo se apresentava como sério obstáculo à publicidade da sua existência e um entrave ao comércio jurídico, quedou-se pela cedência ao princípio da protecção dos terceiros adquirentes apenas dentro dos exactos termos definidos em tais preceitos.

Ora, essa cedência só aconteceu relativamente aos privilégios especiais, embora segundo diversa expressão consoante são mobiliários ou imobiliários.

Em todos eles se pode surpreender, todavia, a existência de uma relação directa e imediata dos créditos exequendos, entre eles se contando o fiscal, com a coisa objecto do privilégio (6).

Por outro lado - e cingindo-nos apenas aos privilégios imobiliários especiais -, poder-se-á notar que, atentos os casos em que a sua existência foi admitida, essa relação de mediação é tão intensa, ou tem uma ligação tão íntima com os créditos, que permite supor, com alguma razoabilidade, que o terceiro que aja com diligência os pode conhecer em face das circunstâncias de facto em que eles nascem, pois eles são surpreendíveis ou no processo (art.º 743º) ou na repartição de finanças do local da situação dos bens (art.º 744º).

O direito de seqüela conformado no art.º 751º do C. Civil, cujo sentido o aforismo latino bem evidencia - *ubi rem meam invenio ibi vindico* -, é, pois, um *quid* específico que está estabelecido para além do conteúdo do privilégio creditório e está concedido apenas a privilégios imobiliários especiais, ou seja, por créditos cuja fonte estão numa relação directa e imediata com a coisa a que respeitam.

Não estão seguramente em tal categoria os créditos da Segurança Social (7).

A circunstância do citado preceito falar da atribuição a tais créditos de um privilégio imobiliário não tem de inculcar obrigatoriamente que eles se tenham de qualificar como especiais só porque incidem sobre imóveis.

O Código Civil qualificou os privilégios imobiliários como especiais, mas só estava a referir-se aos que ele contemplou e regulou, como se disse, e esses sim eram especiais porque diziam respeito às coisas certas e determinadas e por créditos cujo nascimento tinham com elas uma relação imediata e directa cuja relativa publicidade era razoavelmente de admitir.

Ora, a letra do citado art.º 11º do DL. n.º 103/80 apresenta uma formulação que aponta exactamente no sentido do privilégio ser geral aos falar dos "*bens imóveis* (ou sejam de todos os bens imóveis) *existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo*".

Mas outras razões e estas de ordem racional ou teleológica induzem à mesma conclusão.

Em primeiro lugar, a circunstância do preceito conformar o privilégio imobiliário em termos que se ajustam à dimensão ou ao conteúdo que é próprio dos privilégios gerais ao estabelecer que ele abrange apenas «os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo».

Essa é exactamente a característica nuclear dos privilégios gerais: eles só funcionam no momento em que, e para efeitos de estabelecimento da ordem de chamada para pagamento, os bens são executados.

Depois, o facto de inexistir, aqui, aquela relação de mediação que acima se apreciou entre o nascimento do crédito e a constituição do privilégio imobiliário que se verifica em todos os casos em que a sua existência foi prevista no C. Civil.

(6) Cf. Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, vol. 2º, págs. 500/1.

(7) Como, seguramente, dir-se-á em *obiter dictum*, igualmente os créditos por IRS e IRC que igualmente gozam de privilégio imobiliário (art.ºs 104º e 93º dos respectivos códigos).

Acresce, ainda, que, no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos bens *existentes no património à data da instauração do processo executivo*.

Tratando-se de um facto que poderá ocorrer em quase durante os 365 dias do ano e em qualquer tribunal do país, dificilmente se poderá admitir que possa ser conhecido por qualquer credor razoavelmente diligente, ademais se se levar em conta que esses bens podem até situar-se em local distante daquele onde o devedor dos créditos à Segurança Social exerce a actividade de que eles emergem.

A mesma solução é ainda sugerida por um argumento de estrita lógica interna do diploma.

A este respeito e repetindo o que se afirmou no citado acórdão, dir-se-á que «... *atribuindo o art. ° 10º do mesmo diploma legal, apenas um privilégio mobiliário geral - que não especial - cfr. art. ° 735º n. ° 2 do Cód. Civil -, com o afrontado regime, referindo-se, pois, à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade, mas de bens imóveis. Não faria, na verdade, sentido atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas*».

Sendo assim, o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio imobiliário geral e está sujeito ao regime constante do citado art. ° 749º do C. Civil, no que respeita às relações com terceiros, ou seja, «*não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente*» (8).

Nestes termos não poderá exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal à data da instauração do processo executivo o cumprimento da obrigação pelo valor desses bens sob pena de serem executados.

Como é evidente, não está o credor impedido de usar da impugnação pauliana, com subordinação aos respectivos requisitos, assim atingindo em execução esses bens na medida do estritamente necessário para o cumprimento da obrigação exequenda (9).

Temos, portanto, de concluir que os créditos exequendo do CRSS, embora beneficiando de privilégio imobiliário, não gozam de direito de seqüela».

É claro que a questão posta pela recorrente, da existência de um pretenso direito de seqüela, nem sequer se poderá colocar aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, pois estes, enquanto impostos indirectos do Estado, de lançamento não renovável continuamente ou não automático, apenas beneficiam de privilégio mobiliário geral, nos termos do art. ° 14º § único do DL. n. ° 45 080, de 20/6/983 (10).

De qualquer modo, essa apreciação encontra-se já prejudicada pela resposta dada à questão da prescrição, estando a controvérsia resolvida por essa via.

(8) Também o Prof. Antunes Varela considera estes privilégios imobiliários como gerais, *op. cit.*, a págs. 567.

(9) Cf. Acórdãos do STJ, de 20/5/93 e 17/1/95, respectivamente, in *Jurisprudência - Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça* - 1993, tomo II, págs. 113 e 1995, tomo I, págs. 27.

(10) Neste sentido o acórdão deste tribunal, de 14/6/72 in Ap. D. Gov., de 10/12/73, págs. 536 e Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo 131º-1569.

## C - A DECISÃO

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em:

a) Julgar prescrita a quantia exequenda proveniente de quotizações para o Fundo de Desemprego;

b) Negar provimento ao recurso na parte restante.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

**Acórdão de 22 de Junho de 1999.****Assunto:**

*Custas. Representante da Fazenda Pública.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*O Representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a reforma da conta de custas.*

Recurso: 24 093; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Teresa Neiva Machado Amorim; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Elaborada a conta (fl. 140) requereu o Representante da FP a sua reformulação no sentido de compreender tão-só as custas relativas ao processado da 1ª Instância e no TCA e não as deste tribunal.

O EMMP entende que deve ser indeferido o pretendido pelo EFRP a fls. 141 e 142.

Pelo despacho de fls. 151 e vº foi indeferido o requerido pela FP pois que o despacho de fls. 135 e vº “transitou em julgado, pelo que ficou conferida à respectiva decisão força obrigatória neste processo”.

Deste despacho de fls. 151 e vº recorreu o EFRP formulando, em alegações, as seguintes conclusões:

1. Não há excepção de caso julgado formal do douto despacho de fls. 135 e 135-vº por ao ser posta em crise a liquidação da conta de fl. 140 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, além de não estar em causa a sua materialidade mas a sua exequibilidade quando transposta para a conta que é syndicada por o pessoal do quadro do tribunal tributário não estar legitimado para a executar.

2. Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1ª Instância das relativas às instâncias, tem de ter-se por assente que, a ser assim, têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigos 50º e 51º n.º 1 do Código das Custas Judiciais e ao artigo 21º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, têm por destino o consignado no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 29/98, de

11/2 e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não ser possível misturar alhos com bugalhos.

3. A entender-se que as custas relativas ao processado do STA são autónomas das devidas pela da Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais, do Tribunal Tributário de 1ª Instância e do Tribunal Central Administrativo, deviam nele ser contadas por força do que estatuí o artigo 173º do CPT, o § 1º do artigo 23º da Tabela de Custas do STA, a primeira parte do artigo 50º e o nº 1 do artigo 51º do Código das Custas Judiciais, tal como no regime de custas do Tribunal Constitucional nele são contadas e para efeitos de controle de pagamento fica o duplicado da certidão da conta - cfr. nº 4 do artigo 12º do Decreto-Lei nº 303/98, de 7/10 -, e não haver vício de INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA gerador de NULIDADE.

4. Conhecer, se são de liquidar na 1ª Instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidadas, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou, dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses e nos parecer manifestamente absurdo que em situações de mera legalidade como é a matéria de direito se possa defender que a Fazenda Pública carece de legitimidade, quando na matéria de facto está compreendida a legalidade e, assim, não teria legitimidade em caso algum.

5. As custas devidas nos processos tributários não são custas judiciais são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, que o aprovou.

6. Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicatá liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2 e liquida nas repartições de finanças e nos Tribunais Tributários de 1ª Instância por força do artigo 21º do RCPT por o pessoal naquelas e nestes colocado ser seu e da sua sindicabilidade a Fazenda Pública dever ser sempre ouvida.

7. Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do nº 2 do artigo 45º do CPT.

8. "In casu" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos como a ela consignados - cfr. artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2 e 21º do RCPT.

9. Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a responsabilizar, ainda que com isenção, torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.

10. Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ nº 467, p. 404 e nem estar compreendida na previsão constante do nº 1 do artigo 41º do CPT, ensina o Prof. Doutor José Carlos Vieira de Andrade in A Justiça Administrativa (Lições), Almedina, 1999, pp. 89 ao prescrever "...não haver razão para no processo administrativo atribuir ao Ministério Público a representação do Estado-Administração, nem sequer para lhe conferir o encargo de promoção processual do interesse público, quando este possa ser prosseguido por órgão administrativo" e, por isso, é bom de ver que a legalidade a que o Ministério Público está adstrito, no processo judicial tributário, só nasce após os interessados se pronunciarem ou se deverem ter pronunciado sobre a matéria, como consigna o já citado nº 1 do artigo 41º e os artigos 140º, 216º nº 1 e 220º do CPT que são corolário daquele.

11. A douta decisão recorrida violou ainda os artigos 671º e 677º do C. P. Civil.

O EMMP entende que não se deve conhecer do recurso por falta de legitimidade da FP para recorrer das decisões judiciais relativas a custas.

2. Para apreciação do presente recurso importa considerar as seguintes ocorrências processuais:

a) Elaborada a conta (fl. 140) requereu o Representante da FP a sua reformulação no sentido de compreender tão-só as custas relativas ao processado da 1ª Instância e no TCA e não as deste tribunal.

b) Pelo despacho de fls. 151 e vº foi indeferido o requerido pela FP.

3. Como questão prévia e de conhecimento oficioso importa determinar se a Fazenda Pública tem legitimidade para intervir no presente processo em matéria de custas.

Vem entendendo a jurisprudência deste Tribunal que a FP não tem legitimidade para intervir no processo tributário, em matéria de custas (cfr. 25-6-98, Rec. 22638 e de 1-7-98, Rec. 22823, entre outros).

Estando a FP isenta de custas, nos termos do artº 2º da Tabela de Custas no Supremo Administrativo e artº 3º) do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, não condenada no pagamento de quaisquer custas nestes autos.

Acresce que a intervenção processual na defesa da legalidade cabe ao Ministério Público, nos termos do artº 41º I do CPT e não à FP.

Nos termos do artº 42º do mesmo CPT compete ao Representante da Fazenda Pública, nos tribunais, a representação da Administração Tributária. Trata-se de uma intervenção da FP como parte no processo tributário tal como vem sendo entendida por este Tribunal (Ac. de 21-5-97, Rec. 21.305, de 4-6-97, Rec. 21585).

Do exposto resulta que cabe ao Representante do Ministério Público e não ao representante da Fazenda Pública a defesa da legalidade da conta elaborada no processo tributário e, neste âmbito, o pedido de reformulação da mesma.

Não tem, por isso, o RFP legitimidade para intervir no processo tributário pedindo a anulação da conta.

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 1999. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa. — M.P., Pimenta do Vale.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IVA. Isenção. Transmissão de bens efectuadas no âmbito de explorações por sociedade que exerce actividade agro-pecuária. Renúncia à isenção.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — As transmissões de bens efectuadas no âmbito da respectiva exploração, por uma sociedade que exerce actividade agro-pecuária, constituindo uma exploração agrícola, silvícola e pecuária conexa com a terra, estão isentas de IVA, nos termos do n.º 36 do art. 9º do CIVA.*
- II — A renúncia à isenção, prevista no art. 12º do mesmo Código pressupõe a entrega na repartição de finanças competente da declaração de início ou de alterações, como se prescreve neste normativo.*
- III — A renúncia não se presume.*

Recurso n.º 20 940; Recorrentes: Fazenda Pública e Sociedade Agrícola de Rio Frio, SA; Recorridos: Os mesmos; Relator. Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. SOCIEDADE AGRÍCOLA DO RIO FRIO, SA, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a liquidação adicional de IVA, relativa aos anos de 1986, 1987 e 1988.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada com tal decisão, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual concedeu provimento parcial ao recurso.

Quer o representante da Fazenda Pública, quer a impugnante, não se conformaram com esta decisão, dela interpondo recurso para este Supremo Tribunal.

É o seguinte o quadro conclusivo das alegações de recurso do primeiro dos recorrentes:

1. A recorrente (deveria querer dizer-se mais precisamente impugnante) exerce actividades específicas no âmbito agrícola, silvícola e pecuária.

2. Aquando da operação de registo, a recorrente indicou no quadro 10, campo 1, da respectiva declaração, que no exercício da sua actividade efectua apenas transmissões de serviço que conferem direitos à dedução (vide anexo B 23 verso).

3. Perante tal registo para efeitos de IVA, a recorrente considerou-se sujeito passivo normal e os serviços de IVA, classificaram-na como tal.

4. Assim, em Janeiro de 1986 a recorrente optou, de facto, pela sujeição a imposto, de operações isentas ao abrigo do n.º 36 do art. 9º do CIVA, exercendo o direito à dedução do IVA, liquidado a montante, entregando declarações periódicas, e pedindo reembolsos, não tendo, no entanto, preenchido o quadro 11 da declaração de registos nos termos da alínea c), n.º 1, do art. 12º do CIVA (renúncia à isenção).



5. Foram feitas liquidações adicionais de IVA à recorrente, referentes aos anos de 1986, 1987 e 1988 no montante de 72.111.956\$00, e resultaram das transmissões de bens em que a recorrente não liquidou IVA, nomeadamente na venda de cortiça e tabaco enfiado.

6. Discordamos do duto acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, ao revogar parcialmente a decisão recorrida, pois não estamos perante divergências de critérios, mas sim perante correcções técnicas que competem à Repartição de Finanças de Palmela e não a este Tribunal de 2ª Instância ainda que se concordasse com o raciocínio do duto acórdão, o imposto liquidado a considerar seria o liquidado pela RF no montante de 72.111.956\$00, e não os 16.822.247\$00 liquidados pela recorrente.

7. Assim, o duto acórdão de que se recorre violou os art.ºs. 12º, n.º 1, al. c), 20º, n.º 1, al. b) e 27º, n.º 1, todos do CIVA.

Por sua vez, a impugnante apresentou as suas alegações - contra-alegações, formulando nelas o seguinte quadro conclusivo:

1. Tendo a sociedade ora contribuinte como sua exclusiva responsabilidade agrícola, silvícola e agro-pecuária conexas com a terra, como consta do ponto 3 do relatório de fiscalização de fls. 18, e n.ºs 36 e 37 do art. 9º do CIVA, goza aquela duma isenção simples, e por via disso não estava obrigada a debitar IVA nas suas vendas de bens e serviços.

2. Não tendo a Sociedade Agrícola de Rio Frio, SA, ao preencher a *Declaração do Registo modelo 188*, assinalado o quadro 3 do campo 11 optou ela pela isenção de modo expresso.

3. Ao assinalar o quadro 1 do campo 10 da *Declaração de Registo modelo 188* não significa isso a renúncia à isenção, posto que, com esse procedimento, a sociedade contribuinte seguiu as instruções para preenchimento da dita *Declaração*, emitidas pela Administração Fiscal.

4. A Sociedade Agrícola de Rio Frio, SA, ao exercer o direito de fazer deduções no imposto pago a montante, ao pedir reembolsos do imposto que lhe debitaram fornecedores e ao entregar declarações periódicas, não significa isso que ela optava pelo *regime geral*, posto que para tal e nos termos do art. 12º do CIVA, teria de preencher a opção do campo 3 do quadro 11 do impresso modelo 188, o que não fez.

5. A *renúncia à isenção* depende, nos termos da al. c) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 12º do CIVA inequivocamente de *declaração expressa* do recorrente, e esta não a fez.

6. Lendo-se, nas Instruções de Preenchimento da Declaração de Registo, de fls. 27, ao referir-se ao quadro 10, que:

"Note-se que as operações à Taxa 0% são operações que conferem direito à dedução", a contribuinte ao proceder a tais deduções mais não fez do que seguir os ditos ensinamentos da Administração Fiscal; por isso, tal argumento nunca pode ser usado contra si.

7. A venda de cortiça na árvore, e a tirar nos anos seguintes, está *objectivamente isenta*, nos termos do n.º 34 do art. 9º do CIVA, pois tal produto está expressamente contemplado no n.º 37 da Lista 1 referida naquele preceito legal, e quer a ora impugnante tivesse ou não optado pelo regime geral.

8. *O Estado não está prejudicado* com o procedimento da empresa ora recorrida, uma vez que tratando-se, na maioria dos casos de cortiça em bruto na fase agrícola e tabaco em folhas ou rama agrícola, uma e outra coisa não são directamente consumidas sem industrialização, e por isso as fábricas que os compravam à dita empresa, ao revendê-los já debitaram aos seus clientes o IVA pela totalidade e sem deduções

(a recorrente nada lhes debitou) e esses valores já há muito que entram nos cofres do Estado.

9. A manter-se a exigência da contribuinte ter de pagar o IVA pela totalidade como o pretende a FN, o Estado receberia duas vezes o imposto, o que além de imoral é de um absurdo jurídico.

10. Com tal fundamento, os clientes da Sociedade Agrícola de Rio Frio, SA, recusariam voltar a pagar o IVA, caso ela tentasse projectar sobre eles tal pagamento, isto além de nunca lhes poder exigir os juros que o Estado venha eventualmente a exigir. Mas,

11. E, se a sociedade contribuinte tiver de suportar o valor pretendido pela FN e que com juros ronda os 200.000 contos, será a falência à vista, com todas as graves consequências.

12. Termos em que, no que tange ao imposto propriamente dito, deve manter-se o Acórdão de 2ª Instância, declarando-se que o Estado só tem direito à diferença de 7.421.178\$00, entre o IVA deduzido/reembolsado, e o liquidado pela recorrente no período em análise e a saber:

IVA deduzido .....	24.243.425\$00
IVA liquidado .....	<u>16.822.427\$00</u>
Diferença por dedução indevida .....	7.421.178\$00

13. Mas já no que tange aos juros sobre aquela quantia e referidos no acórdão recorrido, deve o mesmo acórdão ser revogado nessa parte, declarando-se que os mesmos juros só são devidos após 15 dias da notificação à contribuinte Sociedade Agrícola de Rio Frio, SA, nos termos do n.º 1 do art. 27º (e n.º 2 do art. 87º) do Código do IVA, normas estas que pelas razões expostas foram violadas.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que os recursos não merecem provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

2.1. A recorrente exerce a actividade agro-pecuária, constituindo uma exploração agrícola, silvícola e pecuária conexas com a terra - CAE 111 000.

2.2. Na declaração de registo para efeitos do IVA, junta aos autos a fls. 23 e 24, a recorrente assinou com uma cruz o campo 1 do quadro 10, declarando que "no exercício da sua actividade efectua transmissões de bens e/ou prestações de serviços que conferem direito a dedução".

2.3. Com base nesta declaração, e para efeitos de IVA, os serviços fiscais enquadraram a recorrente como sujeito passivo do regime normal.

2.4. A recorrente, ao preencher essa declaração de registo, não assinou qualquer dos campos do quadro 11, o qual tem por epígrafe "opção por regimes de tributação".

2.5. A recorrente nos anos de 1986, 1987 e 1988 deduziu a totalidade do IVA que lhe foi debitado nas transmissões de bens e prestações de serviços por outros sujeitos passivos, no montante global de 44.188.220\$00, pedindo os respectivos reembolsos que lhe foram concedidos, no montante de 24.243.425\$00.

2.6. A recorrente exerceu o direito à dedução de IVA nas competentes declarações periódicas, onde também mencionava o IVA recebido em algumas das suas transmissões.

2.7. Com efeito, a recorrente liquidou IVA no montante de 16.822.247\$00, na transmissão de alguns bens com enquadramento na isenção n.º 36 do art. 9º do CIVA.

2.8. Não tendo liquidado o IVA ao realizar determinadas operações (venda de cortiça, tabaco enfiado e prestações de serviços) com o

fundamento de tais transmissões de bens e prestações de serviços serem enquadráveis na Lista I anexa ao CIVA.

2.9. Em resultado de uma visita dos Serviços de Fiscalização a AF procedeu à liquidação aqui sindicada, a qual corresponde ao IVA devido pelas operações referidas em 2.8., daí resultando os seguintes montantes de imposto: 24.423.097\$00, para o ano de 1986, 43.224.739\$00 para 1987 e 4.464.120\$00 para 1988 e os seguintes montantes de juros: 15.324.040\$00, 17.053.363\$00 e 1.039.958\$00, respectivamente.

2.10. No ano de 1988 a impugnante procedeu à liquidação de IVA nas transmissões de tabaco enfardado efectuadas à empresa pública "A Tabaqueira".

2.11. A venda de cortiça acima referenciada foi feita a peso, a arroba, por pesagem na báscula da impugnante, nos termos de um contrato, como aquele que se encontra junto aos autos a fls. 40, que aqui se dá como reproduzido.

2.12. A recorrente nunca apresentou qualquer outra declaração de registo a alterar a já referida, junta aos autos a fls. 23 e 24.

2.13. Dão-se como reproduzidos a informação dos serviços de fiscalização de fls. 17 a 22, as instruções para preenchimento da declaração de registo, junta de fls. 25 a 28, e a informação prestada pelos serviços de fiscalização tributária de fls. 35 e 36.

3. São dois, como vimos, os recursos interpostos: um, interposto pela Fazenda Pública; outro, interposto pela impugnante.

Aquele logra precedência sobre este, pois que, na sua procedência, ficará prejudicado o recurso desta.

Vejamos então.

3.1. Começemos, pelas razões já referidas, pelo recurso da Fazenda Pública.

É inequívoco que a impugnante, no exercício da sua actividade, gozava de isenção de IVA, nos termos dos n.ºs 36 e 37 do art. 9.º do CIVA.

Porém, e nos termos do art. 12.º, n.º 1, al. c) do mesmo Código, a impugnante podia renunciar a tal isenção.

O n.º 2 deste mesmo artigo dá-nos conta das condições em que o interessado, com direito a tal isenção, pode optar por uma tal renúncia:

"O direito de opção será exercido mediante a entrega na repartição de finanças competente da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação".

E o n.º 3 do mesmo artigo diz-nos que, efectuada tal opção, o sujeito passivo tem que permanecer em tal regime por cinco anos.

Pois bem.

Dos autos colhe-se que a impugnante não apresentou pedido de renúncia à isenção.

Daqui decorre que estava sujeita ao regime de isenção, que é o seu regime próprio.

Obtempera a isto a FP que ao indicar "no quadro 10, campo 1, da respectiva declaração que no exercício da sua actividade efectua apenas transmissões de serviço que conferem direitos à dedução", a impugnante "considerou-se sujeito passivo normal". Mas não tem razão. Na verdade, a FP está a retirar uma conclusão que não resulta da lei.

A incorrecção da actuação da impugnante, agudamente perscrutada no acórdão recorrido, não pode ter a consequência que a FP lhe reconheceu, ou seja, presumir que a impugnante renunciou à isenção.

Presunção que a Lei não prevê.

E que, no quadro da situação fáctica em apreciação sai reforçada pelo facto da impugnante não ter preenchido o pertinente quadro da declaração de registo (quadro 11), onde a impugnante haveria de inserir o seu propósito expresso de renunciar à isenção.

A impugnante não renunciou assim à isenção.

Por outro lado, o acórdão recorrido deu-se conta dos prejuízos que tinham advindo para a FP com a actuação da impugnante, procedendo aos cálculos respectivos conducentes a evitar que a FP tivesse prejuízos.

Em termos que merecem a nossa concordância.

O recurso da FP está assim votado ao insucesso, pois não resultam violados os preceitos por si indicados.

3.2. Carece igualmente de razão o recurso interposto pela impugnante.

Na verdade, e como dissemos, os cálculos efectuados no acórdão recorrido estão feitos de acordo com as regras legais.

E vimos também que foi a impugnante quem agiu incorrectamente, como se lê no acórdão recorrido e que, como se intui do que acima vai dito, tem a nossa inteira concordância.

São assim devidos juros, como se decidiu no acórdão recorrido.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento a ambos os recursos.

Custas apenas pela impugnante, na proporção de vencida, pois a FP está isenta do pagamento de custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, *Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Nulidade de acto tributário. Acto que aplica norma inconstitucional. Anulabilidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.*
- II — Um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável.*
- III — Assim, a propositura de uma impugnação com fundamento em inconstitucionalidade de um acto tributário está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura.*
- IV — Não fornecendo os autos elementos para determinar se a impugnação é ou não tempestiva impõe-se a baixa dos autos para ampliação da matéria de facto tendente a determinar dessa tempestividade.*

Recurso n. 22.251; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fronteira — Sociedade Imobiliária e de Administração, SA; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

**1. FRONTEIRA — Sociedade Imobiliária e de Administração, SA.**, com sede na Rua Marquês de Fronteira, 72 - 2º, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a “liquidação e cobrança de Compensações por aumento de volumetria e área”, praticadas pelos competentes serviços da Câmara Municipal de Lisboa.

O Mm. Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal julgou o acto de liquidação em causa nulo, por violação material e orgânica da Constituição, e, em consequência, julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação impugnada.

Inconformado com esta decisão, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- Em 4/4/89 a recorrida requereu na CML a aprovação de um projecto e o licenciamento da construção de um prédio que pretendia levar a efeito na Rua Marquês de Fronteira, n.ºs. 72 e 74, em Lisboa.

- Em 2/10/89, por despacho do Presidente da CML, foi aprovado o projecto da recorrida.

- Na sequência da referida aprovação, os serviços da Câmara Municipal de Lisboa liquidaram uma compensação por aumento de área no montante de 26.762.500\$00.

- Em 11/12/89, um dos vereadores concordou com a informação dos serviços camarários, pelo que a emissão de licença de construção ficou condicionada ao pagamento da compensação liquidada.

- Em 15/12/89, a ora recorrida requereu a aprovação de um projecto de alterações ao processo inicial, tendo essa pretensão sido deferida pelo Sr. Presidente da CML, que condicionou a emissão de licença de construção ao pagamento de encargos de urbanização, no valor de 35.477.500\$00, considerando ainda aplicável à pretensão da impugnante a compensação por aumento de área no valor de 26.762.500\$00.

- Na sequência desse despacho os serviços camarários liquidaram uma compensação por aumento de volumetria - ampliação da área de construção, no valor de 35.477.500\$00.

- A recorrida veio efectuar o pagamento das referidas compensações em 4/10/90.

- A recorrida deduziu a impugnação do acto de liquidação em 24/3/95.

- A impugnação dos autos foi apresentada após o decurso do prazo de 90 dias do art. 123º do CPT.

- O prazo do art. 123º do CPT é um prazo peremptório.

- É manifestamente extemporânea a impugnação dos autos.

- A compensação por aumento de área consubstancia a contrapartida da conveniência auferida pelo ora recorrido pelo aproveitamento da área.

- Não incorre imposição à margem da lei de qualquer prestação tributária.

- A recorrida logrou obter uma aprovação de projecto e licenciamento da construção e alterações ao projecto inicial, residindo assim o sinalagma na obtenção de licenças por si requeridas.

- A douda sentença recorrida violou os art.ºs 123º, al. a) do CPT e despacho 166/P/84 do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa.

Contra-alegou a recorrida, que finalizou as respectivas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. Os actos de liquidação e cobrança das compensações *sub judice* são nulos, conforme se decidiu na douta sentença recorrida, pelo que a presente impugnação poderia ser deduzida a todo o tempo (v. art. 88º, 1, a), c) e 2 do DL 100/84, de 29/3 e art. 28º da LPTA.

2. A ora recorrida nunca foi notificada de qualquer dos actos *sub judice*, sendo certo que actualmente só a *notificação* e consequente *conhecimento* pela impugnante da autoria, data, sentido e objecto de acto de liquidação releva para efeitos de início do prazo de impugnação (v. art. 268º, 3 CRP e art. 64º do CPT), pelo que nunca poderia ser questionada a tempestividade da impugnação em análise.

3. As compensações por aumento de área exigidas pela CML à ora recorrida não têm a natureza de taxa exigida como contrapartida de ocupação de qualquer espaço integrado no domínio público, ou de qualquer prestação efectuada pelos serviços do Município de Lisboa por ocasião do licenciamento em análise, a qual não se verificou nem foi sequer invocada.

4. Os actos impugnados criaram verdadeiros impostos não previstos na lei, conforme bem se decidiu na douta sentença recorrida, pelo que a sua nulidade é inquestionável (v. artºs. 103º e 165º, 1, i) da CRP, art. 1º, 4, da Lei 1/87, de 6/1, e art. 88º, 2, do DL 100/84, de 29/3.

5. Mesmo que as quantias impugnadas assumissem a natureza de taxas - o que não se verifica - a nulidade dos actos impugnados sempre seria inquestionável, ex-vi do disposto no art. 1º, 4, da Lei 1/87, de 6/1, pois o art. 11º do referido diploma não prevê qualquer compensação por aumento de área, por aumento de volumetria ou mais-valia (cfr., actualmente, art. 103º da CRP).

Tendo vista nos autos, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

a) Em 4/7/89 a impugnante, "Fronteira — Sociedade Imobiliária e de Administração, SA", com sede na rua Marquês da Fronteira, 72, 2º, Lisboa, requereu na C. M. Lisboa a aprovação de um projecto e o licenciamento da construção de um prédio que pretendia levar a efeito na rua Marquês da Fronteira, n.ºs. 72 e 74, em Lisboa.

b) O prédio a construir referido em a) que antecede teria 9 pisos acima do solo e 2 pisos abaixo do solo, tendo porém a impugnante requerido a aprovação de um projecto de alterações e aquele prédio foi construído com 13 pisos acima do solo e 2 pisos abaixo do solo, sendo que naquele mesmo local existia um prédio com 5 pisos, que foi demolido.

c) Em 2/10/89, por despacho do Presidente da CML, foi aprovada a pretensão da então requerente.

d) Através da informação n. 2087/7º/U... foi efectuado o cálculo de encargo de compensação por aumento de área, de esc. 26.762.500\$00.

e) A informação a que se alude em d) que antecede mereceu despacho de "Concordo", proferido pelo Presidente da C. M. Lisboa, em 11/12/89, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquele encargo de compensação por aumento de área.

f) Em 15/12/89 a ora impugnante requereu a aprovação de alterações àquele projecto inicial, solicitando a ampliação, em altura, da área de construção.

g) Em 16/1/90, por despacho do Presidente da CML, foi aprovada a pretensão do então requerente.

h) Através da informação n. 258/DP/90... foi efectuado o cálculo de encargo de compensação por aumento de volumetria, de esc. 35.477.500\$00, e confirmado o valor inicialmente calculado da compensação por aumento de área, já referido em d) que antecede, totalizando ambas o montante de esc. 62.240.000\$00.

i) A informação a que se alude em h) que antecede mereceu despacho de "Concordo, proferido pelo Vereador do Pelouro das Finanças da C. M. Lisboa, Luís Simões, em 13/3/90, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquelas compensações no valor global de Esc. 62.240.000\$00.

j) Em 4/10/90 a ora impugnante efectuou o pagamento daquelas compensações referidas em d) e h) que antecede, no valor global de Esc. 62.240.000\$00, através da guia de receita n. 4458.

k) Os serviços da CML informam que as quantias referidas em j) que antecede foram liquidadas com base no n. 4 do despacho n. 166/P/84, publicado no Diário Municipal n. 14.524, de 30/11/84.

l) O prédio construído pela impugnante ficou colocado onde se encontrava o anterior, não se tendo verificado a abertura, alargamento ou regularização da via pública, que tem a sua configuração idêntica há quarenta anos, tendo sido a própria impugnante que pagou o arranjo de buracos que se encontravam no asfalto.

m) Em consequência da construção do prédio referido em a) que antecede, todas as obras e urbanizações necessárias, calcetamento e construção do passeio, esgotos e águas, foi a "Varantejo" que realizou, tendo sido pagas essas obras pela impugnante.

n) A petição inicial que originou estes autos de impugnação deu entrada nos serviços competentes da C. M. Lisboa em 24 de Março de 1995, mostrando-se observado pelos competentes serviços da CML o disposto nos art.ºs. 129º e 130º do CPT, tendo sido mantidos na totalidade os actos tributários de liquidação ora impugnados, por despacho de 18/10/95, do Vereador Luís Simões.

o) A reclamação graciosa n. 49/95/RG foi apresentada pela impugnante nos serviços da CML em 4/4/95, tendo sido pelos mesmos serviços apensada aos presentes autos nos termos do n. 6 do art. 130º do CPT, uma vez que tem o mesmo objecto e fundamentação da presente impugnação, acrescentando apenas, quanto ao pedido de anulação dos actos de liquidação e cobrança aqui em apreço, que lhe sejam devolvidas as quantias pagas acrescidas dos juros respectivos nos termos do art. 68º, n. 4, do DL 445/91, de 20/11, na redacção introduzida pelo DL 250/94, de 15/10.

3. A sentença recorrida considerou que o despacho impugnado impôs ao recorrente uma mais-valia, que não tem cobertura legal. Na verdade, o despacho em causa "procedeu à criação e lançamento de um imposto".

Tal facto gera nulidade.

Ora, o acto nulo (e não simplesmente anulável) permite impugnação contenciosa a todo o tempo, independentemente do prazo.

Assim, o direito ao recurso contencioso interposto pelo ora impugnante não caducou.

Será assim?

Pois bem.

Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.

Mas não todos.

Na verdade, só aqueles que contendem com o núcleo duro de princípios fundamentais.

É o que dispõe a al. d) do n. 2 do art. 133º do CPA, que dispõe:  
 “São, designadamente, actos nulos:

“...  
 “

“Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

Que, na nossa óptica, são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas já não com aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária.

Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não nulos.

Assim, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão deste STA de 9/10/96 (rec. n. 20.873) - in Ap. DR de 28/12/98, pp. 2843 e ss.

Escreveu-se:

“O acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade”.

É que uma coisa é o vício do acto, outra, diversa, o vício da norma.

Como se escreve no Acórdão deste STA - Pleno - de 26/6/95, in Ac. Dout.. 409-84:

“Além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo, fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, e que integra o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito... causa de mera anulabilidade”.

O acto impugnado é assim anulável, e não nulo.

Não pode pois ser impugnado a todo o tempo, mas só no prazo fixado na pertinente lei.

Ora, o recorrente defende, nas suas conclusões, que o recurso foi deduzido para além do prazo legal.

Por sua vez, nas respectivas conclusões das contra-alegações, a impugnante defende que nunca foi notificada de qualquer dos actos em causa, razão porque nunca poderia ser questionada a tempestividade da impugnação em análise.

Pois bem.

O probatório da sentença recorrida não fixou os factos a partir dos quais é possível apurar da tempestividade da impugnação.

Impõe-se pois a ampliação da matéria de facto, em ordem a saber se a impugnação é ou não tempestiva, tendo em conta que o acto impugnado, a constituir imposto, apenas pode ser impugnado no prazo previsto na lei para a respectiva impugnação, e não impugnável a todo o tempo.

O acto impugnado não é um acto nulo. Mas, se violador de norma constitucional, simplesmente anulável.

Questão essa a decidir apenas posteriormente, tendo em conta que a posição assumida pela impugnante postula a possibilidade de outros juízos de inconstitucionalidade a apreciar posteriormente, com eventual fiscalização do Tribunal Constitucional, quanto a essas eventuais suscitadas inconstitucionalidades.

Inconstitucionalidades que, por essa razão, não se impõem efectuar aqui e agora.



4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, para ampliação da matéria de facto nos termos atrás referidos.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 60 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Despachantes Oficiais. Estatuto de Direito Público.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A causa de pedir numa opposição à execução fiscal não são as normas jurídicas que se invocam mas os factos materiais e concretos que integram o facto jurídico que serve de fundamento ao pedido (art.º 498.º, n.º 4, CPC);*
- II — Os despachos oficiais têm um estatuto de direito público, por isso que são oficiais;*
- III — Os despachos oficiais têm de prestar caução para exercerem a profissão, e essa caução serve de garantia ao Estado e aos donos das mercadorias (art.º 440.º, § único, da Reforma Aduaneira, redacção inicial).*

Recurso n.º 22.866; Recorrente: *Lopes & Graça, Ldª*; Recorrido: *Fazenda Pública*; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. *Almeida Lopes*

### 1.º Relatório

Com base no facto de o processo de cobrança ter sido suspenso por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e no facto de ter efectuado o pagamento da dívida aduaneira ao seu despachante oficial, o qual, depois, não entregou a importância do pagamento na alfândega, a executada *LOPES & GRAÇA, Ldª*, com sede na Rua Gil Vicente, Quinta Nova de S. Roque, 2670 Loures, deduziu opposição à execução fiscal que contra si foi promovida pela Repartição de Finanças do Concelho de Loures com o n.º 15209106033.4.

Por sentença de fls. 163 a 165, o M.º Juiz do 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a opposição improcedente por ter entendido que não se verificava duplicação de colecta nem outro fundamento de opposição a provar apenas por documento.

A executada recorreu para o tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 206 a 212, lhe negou provimento, pelo facto de a sentença não padecer de omissão de pronúncia sobre a questão do pagamento da dívida aduaneira ao despachante e pelo facto de a mesma não padecer de falta absoluta de fundamentação.

Inconformada, a oponente recorreu para este ETA, sustentando que o acórdão recorrido padece de omissão de pronúncia sobre o erro na fixação do efeito do recurso, interpretou erradamente a sentença, não

ter apreendido a motivação da sentença, ter feito uma errada subsunção dos factos e não ter reparado nos factos alegados na petição de oposição.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D.º PGA emitiu duto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois as instâncias deviam ter em conta mais os factos alegados pela recorrente do que o enquadramento jurídico que fez desses factos.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, vindo dados como provados os seguintes factos:

- a execução foi instaurada pela alfândega de Lisboa para cobrança de 160.530.385\$00;
- dizia respeito a diversos bilhetes;
- a sobretaxa diz respeito a diversos bilhetes;
- o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais determinou não serem devidos juros de mora;
- foi interposto recurso do despacho do Secretário de Estado.

## 2.º Fundamentos

A causa de pedir são os factos materiais e concretos que integram o facto jurídico (art.º 498.º, n.º 4, do CPC). Essa causa de pedir serve de suporte ao pedido.

A causa de pedir não são as normas jurídicas indicadas por quem acede ao tribunal, pois a errada invocação de normas ou a errada interpretação dessas normas não vincula o juiz, nos termos da regra da dívida aduaneira ao seu despachante, o qual, depois, não entregou a importância respectiva à alfândega de Lisboa.

Ora, sobre o pagamento feito ao despachante não houve qualquer pronúncia pelas instâncias, quando elas deveriam ter em conta a causa de pedir e não o errado enquadramento jurídico feito pela executada-oponente.

E é muito importante saber-se se foi ou não feito o pagamento ao despachante, pois este tinha e tem um regime estatutário de direito público. Com efeito, nos termos do art.º 440.º da Reforma Aduaneira, então em vigor (só viria a ser revogado pelo Decreto-Lei n.º 280/92, de 18 de Dezembro) para se ser nomeado despachante oficial tinha de se prestar uma caução junto da alfândega respectiva. O despachante era nomeado pelo director-geral das Alfândegas (art.º 453.º da Reforma Aduaneira). Nos termos do § único do art.º 454.º da Reforma Aduaneira, AS CAUÇÕES SERÃO PRESTADAS NOS TERMOS DA LEI GERAL E SERVIRÃO DE GARANTIA NÃO SÓ AO ESTADO, MAS TAMBÉM AOS DONOS DAS MERCADORIAS LESADOS PELO DESPACHANTE OFICIAL.

Por isso é que o despachante é oficial. É um lugar de alguma forma público, que depende do Estado e é controlado pelo Estado. Não se trata de um mero profissional liberal, como os advogados ou os médicos. Tem natureza oficial.

Daí que, do ponto de vista jurídico, tenha interesse a alegação que a recorrente fez de ter efectuado o pagamento da dívida aduaneira ao despachante oficial.

Ora, as instâncias não indagaram factos pertinentes com a causa de pedir que foi alegado pela recorrente, pelo que este STA não dispõe de matéria de facto suficiente para uma correcta decisão de direito. O pagamento é fundamento de oposição (art.º 176.º, e), CPCI).

Assim, justifica-se mandar ampliar a matéria de facto nos termos supra-referidos e ser proferida nova decisão que tenha em conta o regime jurídico-aduaneiro acima indicado (art.º 729.º do CPC).

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, devendo os autos voltar à 2.ª Instância a fim de ser ampliada a matéria de facto em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, tal como supra se indica.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Foi presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Matéria de facto*

### Doutrina que dimana da decisão:

— *Constitui matéria de facto a questão de saber qual o custo de um serviço público que é remunerado mediante a cobrança de emolumentos notariais.*

Recurso n.º 22.896; Recorrente: Pargeste, SGPS, SA e Fazenda Pública; Recorrido: Os mesmos; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Alfredo Madureira (por vencimento)

Com fundamento em ilegalidade, PARGESTE — SOCIEDADE GESTOA DE PARTICIPAÇÕES, S.A, com sede no lugar de Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente o acto de liquidação de emolumentos notariais devidos pela celebração de uma escritura no 1.º Cartório Notarial do Porto em 6.6.95.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto declarou-se incompetente por sentença de fls. 176 a 181.

A sentença foi revogada por acórdão deste STA de fls. 270 a 272.

Nova sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, agora a julgar a impugnação judicial improcedente (fls. 335 a 353).

Não se conformando com esta sentença, a impugnante recorreu para este STA, apresentando as conclusões de fls. 457 a 458.

Neste STA o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se suscita a questão prévia da incompetência hierárquica do STA pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

A recorrente sustentou a improcedência da questão prévia.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia.

É pelas conclusões das alegações que se delimita objectivamente o recurso.

Na 9.ª conclusão, a recorrente refere que sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado —

particularmente no caso concreto do recorrente — cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que ficam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição de excesso.

Assim sendo, saber se, no caso concreto, a receita que foi exigida à recorrente à “manifestamente desproporcionada com os custos e natureza dos serviços prestados” pressupõe o conhecimento de uma outra realidade de facto que é a de saber qual foi a actividade do Estado que justificou a impugnação, na medida em que só esse conhecimento permite um juízo confirmativo ou informativo da desproporção agora alegada.

E essa realidade de facto não consta da sentença recorrida.

Nestes termos, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão recorrida à interpretação ou aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o recurso não versa apenas matéria de direito.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF, o STA só é competente quando o recurso versar matéria exclusivamente de direito. Se o recurso versar matéria de facto é competente a secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Custas pela recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) (p/vencimento) — *Ernâni Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o recurso per saltum implica recurso, digo implica renúncia a recurso sobre matéria de facto). — M.ºP.º *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### 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: 22 914; Recorrente: Emílio José Vidigal Fazeres; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Vítor Meira.

Edmundo José Vidigal Fazeres deduziu embargos de terceiro à execução instaurada pela Fazenda Pública contra “Multiobra — Construções, Lda.” em que foi penhorada uma fracção de que era proprietário e possuidor.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa foram os embargos julgados improcedentes.

Inconformado com a decisão dela recorreu o embargante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Existe contradição entre a douta sentença proferida pelo Mmo. Juiz “a quo” e os factos dados como provados na mesma;

2. Encontram-se preenchidos todos os requisitos de que depende a procedência dos embargos de terceiro, conforme estipula o art.º 351.º do CPC;

3. O ora Agravante não sabia nem tinha consciência do ónus que impedia sobre as fracções *sub judice*;

4. O registo de hipoteca não pode ser oponível a terceiros de boa-fé;

5. Encontram-se assim violadas as normas legais contidas nos art.ºs. 351.º do CPC e 1.260 do C. Civil.

A Fazenda pública pronunciou-se pela improcedência do recurso.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - Em 22/5/81, através da inscrição C-1, foi registada hipoteca voluntária a favor da “Caixa Geral de Depósitos”, como garantia de empréstimo concedido à firma “Multiobra — Construções, Lda.”, a qual incidia sobre o prédio urbano denominado por “Edifício Acrópole”, submetido ao regime de propriedade horizontal, sito na Rua Projectada à Avenida Tomás Cabreira, em Praia da Rocha, freguesia e concelho de Portimão e descrito na Conservatória de Registo Predial de Portimão sob o n.º 15624 (cfr. cópia da certidão da Conservatória do Registo Predial de Portimão que se encontra junta a fls. 97 a 101 dos autos);

2- Em 31/8/88, através de escritura de compra e venda realizada no Cartório Notarial de Lagoa, o embargante comprou as fracções autónomas individualizadas pelas letras “BJ” e “BM”, do prédio urbano denominado por “Edifício Acrópole”, submetido ao regime de propriedade horizontal e sito na Rua Projectada à Avenida Tomás Cabreira, em Praia da Rocha, freguesia e concelho de Portimão, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º 6.671 e descrito na Conservatória de Registo Predial de Portimão sob o n.º 15624, tudo conforme cópia autenticada da escritura junta a fls. 6 a 10 dos presentes autos;

3- Da escritura de compra e venda identificada no n.º 2 consta a declaração do embargante de que, à data em que a mesma se realizou, tinha conhecimento das inscrições hipotecárias que incidiam sobre as fracções autónomas individualizadas pelas letras “BJ” e “BM” (cfr. cópia autenticada da escritura junta a fls. 6 a 10 dos presentes autos);

4- O embargante efectuou o pagamento da contribuição autárquica incidente sobre as fracções autónomas identificadas no n.º 2 e relativa aos anos de 1989, 1990, 1991 e 1992 (cfr. cópias dos respectivos reci-

bos de cobrança emitidos pela D.G.C.I. e juntos a fls. 13 a 16 dos autos);

5- O embargante efectuou o pagamento das despesas de condomínio, água, gás e electricidade relativa às fracções autónomas identificadas no n.º 2 e relativas aos anos de 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993, tudo conforme declaração junta a fls. 86 e recibos juntos a fls. 87 a 90 dos autos, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

6- Nas cadernetas prediais urbanas relativas às fracções autónomas referidas no n.º 2, o embargante está identificado como titular dos rendimentos (cfr. cópias das cadernetas prediais juntas a fls. 79 a 82 dos autos);

7- Em 22/7/93, para garantia do pagamento de dívida à Caixa Geral de Depósitos, objecto do processo de execução fiscal n.º 4955/88, o qual corria termos no então 5.º Juízo deste Tribunal, no mesmo figurando como executado a firma "Multiobra — Construções, Lda.", foi efectuada a penhora das fracções autónomas identificadas no n.º 2 (cfr. informação exarada a fls. 19 dos autos; autos de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 22 e 23 dos presentes autos);

8- O embargante teve conhecimento da penhora mencionada no n.º 7 somente no princípio do mês de Novembro de 1993 (cfr. depoimentos prestados pelas testemunhas arroladas pelo embargante a fls. 37, 38, 44 e 45 dos autos);

9- No dia 12/11/93, deu entrada na R. F. de Portimão a p. i. de embargos apresentada por Emílio José Vidigal Fazeres (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º 1 alínea b) do ETAF 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 ensinamento do Prof. 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 que acima se transcreveram sustenta a recorrente a existência de contradição entre a decisão e os factos que na mesma sentença foram dados com provados e também que não tinha consciência do ónus que impedia sobre as fracções, sendo certo que, quanto a esta última questão, o probatório referia expressamente tal conhecimento. Temos pois que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência 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 ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — Vitor Meira (Relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho. — M. P., Madalena Robalo.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Aplicação de métodos indiciários*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em regra, a determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais ou agrícolas faz-se com base na contabilidade ou nos livros de registo (art.º 37.º do CIRS),*
- II — *Excepcionalmente, e para a hipótese de não ser possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro, aplicam-se métodos indiciários (art.º 38.º, n.º 2, do CIRS);*
- III — *O contribuinte pode sair prejudicado pela aplicação de métodos indiciários fora dos casos permitidos pela lei, mas não o contrário.*

Recurso n.º 23.026; Recorrente: António Duque Neto; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes.

### 1.º Relatório

Com fundamento no facto de não ter feito a compra dos prédios com intenção de os revender, não ter praticado actos de comércio nos termos do Código Comercial e dever ser tributado em função das percentagens de rentabilidade fiscal fornecidas pelos Serviços de Estatística para o sector de actividade em que se pretende colectar e tributar e a que corresponde o CAE 500020, pois mostra-se impossível determinar os custos globais necessários à obtenção dos proveitos presumidos, o contribuinte ANTÓNIO DUQUE NETO, residente em Quintinhas, Charneca da Caparica, 2825 Monte da Caparica, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de 7.171.705\$00 de IRS referente ao exercício de 1989, praticado pela 3.ª Repartição de Finanças de Almada (Costa da Caparica). Pediu a anulação do acto de liquidação.

Por sentença de 2.6.97 (fls. 194 a 198), o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal julgou a impugnação improcedente pelo facto de o contribuinte se ter dedicado efectivamente à actividade comercial e industrial, ter praticado actos de comércio para efeitos fiscais e ter o Fisco conseguido obter os meios directos de quantificação de lucro sem ser necessário recorrer aos métodos indiciários.

Inconformado com esta sentença, dela recorreu o contribuinte, concluindo que a determinação do lucro real só é possível se forem conhecidos, além do valor das vendas, o custo dos bens vendidos, não ter o Fisco levado em conta o custo dos bens que deram origem aos preceitos e não tendo sido possível apurá-los. Ora, não tendo sido possível determinar o lucro tributável, nos termos do art.º 37.º do CIRS, devia o mesmo ter sido determinado por métodos indiciários, pelo que a sentença violou os art.ºs 38.º e 52.º do CIRS.

A Fazenda 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 a questão de saber se a sentença deve ser mantida ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

1. Foi liquidado ao contribuinte 7.171.705\$00 de IRS relativo ao exercício de 1989;

2. Esta liquidação teve por base o acréscimo ao rendimento colectável declarado de 22.370.000\$00 de rendimentos da categoria C, tendo o rendimento colectável sido fixado em 28.643.048\$00;

3. A correcção do rendimento colectável foi apurada em sede de fiscalização ao contribuinte, tendo sido apurado que o mesmo, nos últimos cinco anos, comprou e vendeu vários prédios, sendo no ano de 1989 a venda total de três prédios pelo valor total de 23.800.000\$00, e ter construído na Quinta da Briera prédio que constituiu em propriedade horizontal e vendeu várias das fracções autónomas.

## 2.º Fundamentos

O contribuinte começou por pôr em causa a natureza comercial ou industrial da sua actividade, a classificação dos seus actos como actos de comércio e a forma de determinação do lucro.

Na 1.ª Instância, o contribuinte perdeu em toda a linha.

Agora, neste STA, o contribuinte restringe o ataque ao acto tributário — e à sentença — ao problema da forma de determinação do lucro.

Estamos em face de um lucro respeitante ao exercício de 1989.

Aplicavam-se, na altura, as disposições legais do CIRS na sua versão originária.

Prescreve o art.º 37.º do CIRS:

“A determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas far-se-á:

a) Com base na contabilidade, quando o sujeito passivo a possua;

b) Com base nos livros de registo mencionados nos art.ºs 111.º ou 112.º, para as actividades da categoria C ou D, respectivamente, quando o sujeito passivo não seja obrigado a possuir contabilidade.

Por sua vez, para a determinação do lucro pela aplicação de métodos indiciários, diz o art.º 38.º do CIRS que a determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificar-se-á sempre que ocorra qualquer dos seguintes factos:

a) Inexistência de contabilidade ou dos livros de registo exigidos nos art.ºs 111.º e 112.º, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização.

E diz o n.º 2:

“A APLICAÇÃO DOS MÉTODOS INDICIÁRIOS EM CONSEQUÊNCIA DE ANOMALIAS E INCORRECCÕES DA CONTABILIDADE OU DOS LIVROS DE REGISTO SÓ PODERÁ VERIFICAR-SE QUANDO NÃO SEJA POSSÍVEL A COMPROVAÇÃO E A QUANTIFICAÇÃO DIRECTA E EXACTA DOS ELEMENTOS INDISPENSÁVEIS À CORRECTA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Ora, a dúvida a pôr é esta: quando é que não é possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável?

A resposta só pode ser esta: quando o Fisco, feito um exame à escrita ou aos elementos contabilísticos em poder do contribuinte, não con-



siga apurar o lucro tributável mediante quantificação directa. Nesta parte, o Fisco goza de uma margem de livre apreciação que escapa ao controlo judicial, pois só em presença dos dados contabilísticos é que é possível saber se se pode fazer, ou não, uma comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável.

Nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

O rendimento real é aquele que a contabilidade e os livros de registos provam. Daí que o imposto incida sobre o rendimento efectivo, pois a tributação do lucro por métodos indiciários é circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, os quais são reduzidos ao mínimo possível, apenas se verificando quando tenha lugar em resultado de anomalias ou incorrecções da contabilidade, se não for possível efectuar esse cálculo com base nesta.

Dito de outra forma, em regra, o lucro é demonstrado pela contabilidade e pelos livros. Excepcionalmente, o lucro pode ser apurado por métodos indiciários. A razão é simples: a determinação do lucro pela contabilidade ou pelos livros é muito mais certa e segura para o contribuinte, pois essa determinação assenta em critérios objectivos que dão mais garantias ao contribuinte. Como a determinação do lucro por métodos indiciários implica uma maior carga de subjectivismo por parte do funcionário do Fisco, com eventual prejuízo para o contribuinte, a lei só excepcionalmente permite que o lucro não seja determinado pela contabilidade ou pelos livros. Mas, mesmo neste caso, a lei manda tomar em consideração critérios técnicos, podendo o contribuinte impugnar a quantificação da matéria colectável.

*In casu*, o contribuinte não ficou prejudicado com a não utilização de métodos indiciários, pois, apesar das insuficiências da escrita, o funcionário fiscal conseguiu efectuar o cálculo da matéria colectável com base na escrita e nos livros. Deste modo, tendo-se utilizado critérios objectivos de cálculo o contribuinte não se pode queixar. Poderia queixar-se, isso sim, se o Fisco tivesse utilizado os métodos indiciários fora dos casos em que a lei os admite, pois estes implicam alguma dose de subjectivismo.

Resulta destas considerações que o contribuinte não tem legitimidade para exigir em juízo que a sua matéria colectável fosse apurada por métodos indiciários, pois o Fisco não lançou mão desses métodos, mas fez um apuramento directo dos resultados.

A isto acresce que o relatório do Fisco, designadamente nos mapas anexos, contém não só os montantes das vendas dos prédios mas também os montantes das compras/custo, tendo em conta ainda a relação de bens por óbito do pai do recorrente, as escrituras de constituição de propriedade horizontal e uma escritura de doação complementada com esclarecimentos colhidos junto do recorrente.

Finalmente, a matéria de facto que vem dada como provada pelo tribunal de 1.ª Instância não permite tomar em consideração as observações do recorrente. Com efeito, diz o recorrente que o Fisco não levou em conta o custo dos bens que deram origem aos proveitos, por não lhe ter sido possível apurá-los. Porém, lendo a matéria de facto que vem dada como provada nada dela resulta nesse sentido, pelo que não pode este STA tomar em consideração esses custos, nos termos do art.º 21.º, n.º 4, do ETAF.

3.º Decisão

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — M.º P.º, *Madalena Robalo*.

**Acórdão de 30 de Junho de 1999.****Assunto:**

*Apoio judiciário. Indeferimento liminar; (não) audiência da parte contrária. Indeferimento liminar.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*O despacho liminar, sobre pedido de apoio judiciário, não carece da prévia audiência da parte contrária, podendo ser liminarmente indeferido.*

Recurso n.º 23.063. Recorrente: Cirila Maria do Rosário Neto Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Cirila Maria do Rosário Neto Pereira, não se conformando com o despacho do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Faro, que lhe indeferiu liminarmente um pedido de apoio judiciário, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) O Mº Juiz do Tribunal “*a quo*” ao indeferir liminarmente o pedido de apoio judiciário, sem que a parte contrária fosse devidamente chamada para deduzir oposição, violou um dos princípios fundamentais em processo civil, ou seja, o princípio do contraditório - art.º 3º do C.P.C. e art.º 21º *in fine* do Dec. 387-B/87, de 29 de Dezembro.

b) Presentemente nas acções declarativas o indeferimento liminar, não consta na esfera jurídica processual.

(O art.º 474º do C.P.C. antigo que previa o indeferimento liminar encontra-se revogado).

c) Nos termos da al. a) do art.º 194º do C.P.C. quando o réu não tenha sido citado, é nulo tudo o que se processe depois da petição inicial. (O requerimento do pedido de apoio judiciário, funciona aqui, como petição inicial).

d) Foram violados os art.ºs 3º, 194º, 265º, todos do CPC e art.ºs 20º, 21º e 29º do Dec.Lei n.º 387-B/87, de 29/12 e art.º 20º da Constituição da República Portuguesa.

O Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento. Do mesmo modo opinou a F.P.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Apura-se dos autos o seguinte:

1 - Através de requerimento, entrado no T.T. de 1ª Instância de Faro e dirigido ao Mº Juiz daquele Tribunal, a recorrente, relativamente ao

processo de oposição n.º 798, alegando não possuir meios económicos bastantes para suportar as despesas com o pagamento de preparos e custas, por gozar da presunção de insuficiência económica a que se refere a al. a) do art.º 20º do DL. 387-B/97, de 29/12, requereu, ao abrigo dos arts.º 1º n.º 1, 7º n.º 1, 8º, 15º, 22º e 23º do referido Dec.-Lei a dispensa de pagamento de preparos e custas.

2 - Sobre tal requerimento recaiu despacho do Mº Juiz "a quo" cujo teor é o seguinte:

- Porque a recorrente não alega factos donde se possa extrair a aludida presunção de insuficiência económica vai o requerido liminarmente indeferido.

Como decorre dos arts.º 684º e 690º do C.P.Civil o âmbito dos recursos é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação.

Do quadro conclusivo traçado pela recorrente resulta que esta censura o despacho recorrido apenas porque a parte contrária não foi chamada a deduzir oposição ao pedido por si formulado, o qual lhe foi indeferido liminarmente.

A questão a decidir consiste, pois, em saber se um pedido de apoio judiciário pode ser liminarmente indeferido sem audiência da parte contrária.

Dispõe o art.º 26º n.º 2 do DL. 387-B/87:

O pedido de apoio judiciário deve ser liminarmente indeferido quando for evidente que a pretensão do requerente ao apoio judiciário, ou na causa para que este é pedido, não pode proceder.

Por sua vez, acrescenta-se no n.º 3:

Não sendo indeferido o pedido, a parte contrária é citada ou notificada para contestar.

Daqui decorre que, nas situações previstas naquele n.º 2, não há que respeitar o princípio do contraditório, pois que a lei impõe o dever de indeferir o pedido de apoio judiciário.

E que o despacho liminar, seja de deferimento ou indeferimento do pedido de apoio, deve ser proferido antes da audiência da parte contrária, resulta, com toda a clareza, do n.º 1 do art.º 26º do citado diploma legal ao dispôr "formulado o pedido de apoio judiciário, o juiz profere logo o despacho liminar".

Em suma, o despacho recorrido, a padecer de algum vício ou erro, não enferma daquele que a recorrente lhe aponta nas conclusões do recurso, sendo certo que, de qualquer outro, não pode este S.T.A. conhecer, sob pena de excesso de pronúncia, pois, como vimos, os seus poderes de cognição se encontram balizados pelo quadro conclusivo por aquela traçado.

Não padecendo do vício apontado e estribado nos comandos legais atinentes, há-de, pois, manter-se o despacho recorrido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Caixa Geral de Depósitos. Juros de dívida derivada de mútuo. Prescrição. Conhecimento oficioso.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O privilégio de que gozava a CGD de poder cobrar os seus créditos nos Tribunais fiscais não determinava que as relações do foro privado que esta estabelecia com os seus clientes fossem reguladas pelas normas de carácter substantivo incluídas na lei processual daqueles Tribunais.*
- 2 — *Deste modo o crédito da CGD resultante da celebração de um contrato de mútuo será regulado de acordo com a lei substantiva civil e não pela lei processual tributária ainda que esta possa conter normas de direito substantivo.*
- 3 — *Assim, a eventual prescrição dos juros provenientes do não cumprimento de um contrato de mútuo celebrado entre a CGD e um seu cliente não é de conhecimento oficioso, só podendo ser apreciada à luz do que se dispõe no art. 303º do CC.*

Recurso: 23.155; Recorrente: CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA.;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Costa Reis.

Por apenso à **execução instaurada pela Caixa Geral de Depósitos (CGD)** contra Acindino Domingos Martinho Correia e mulher para **cobrança de dívida decorrente de mútuo** a Representante da Fazenda Nacional reclamou créditos por contribuição predial, inscritos para cobrança no ano de 1989, os quais, por não terem sido impugnados, foram reconhecidos.

Finda a instrução a Sra. Juíza a quo proferiu sentença onde, depois de analisar detalhadamente o tipo de garantias de que gozava cada um dos créditos sujeitos à graduação, considerou que só os juros de mora do crédito exequendo respeitantes aos últimos cinco anos eram devidos, visto estarem sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos e este ser de conhecimento oficioso.

Justificando essa decisão aquela Magistrada escreveu: "Pese embora se trate de dívida privatística, dada a natureza jurídica de instituto de crédito do Estado pôde a CGD prevalecer-se deste meio adjectivo fiscal, todo ele construído para a cobrança de dívidas públicas como são os impostos. Logo, podendo dele prevalecer-se, sustenta-se que lhe deve obediência no seu todo, muito concretamente no que nele se estabelece para o conhecimento oficioso da prescrição - arts. 27º§s 2.º e 3.º do CPCI e 259º do CPT - norma excepcional no confronto com o estatuído no art. 303º do CC."

E, assim, em obediência a tais considerandos, **graduou os créditos do seguinte modo:**

1. - Os créditos de Contribuição Predial e os respectivos juros de mora de dois anos.
2. - O crédito exequendo e juros de mora de três anos à taxa hipotecária de 32,5%, com observância do limite máximo garantido de 4.307.667\$00.
3. - O crédito exequendo por juros de mora, excedentários à garantia hipotecária, de dois anos, à taxa contratual de 21,5%.

**Não se conformando com essa graduação a Caixa Geral de Depósitos dela veio interpor este recurso, para o que formulou as seguintes conclusões:**

- 1.ª - O crédito exequendo deve ser graduado em conformidade com o pedido formulado no requerimento inicial, sem qualquer limitação,

quer em capital, quer quanto a juros, no lugar que lhe compete, em razão da preferência que lhe confere a penhora registada.

2.<sup>a</sup> - A prescrição carece de ser invocada pela parte a quem aproveitada (art. 303.<sup>o</sup> do CC.).

3.<sup>a</sup> - O disposto no art. 259.<sup>o</sup> do CPT somente se aplica às dívidas ao Estado, por dívidas de contribuições e impostos.

4.<sup>a</sup> - Ao recurso como agravo em matéria cível, subindo imediatamente nos próprios autos, deve ser fixado efeito suspensivo nos termos do disposto no art. 338.<sup>o</sup> do CPT e ainda, *ex vi* al. f) do art. 2.<sup>o</sup> do mesmo Código, nos termos do art. 734.<sup>e</sup> e segs. do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por a posição da Recorrente ser jurisprudência pacífica desta Secção do STA.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. - A Fazenda Nacional, em representação da CGD, instaurou o processo executivo n.º 4847/88, 5.<sup>a</sup> Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa, contra Acindino Domingos Martinho Correia e mulher Maria Vitória da Rocha Ferreira Correia para cobrança de dívida decorrente de empréstimo hipotecário outorgado entre as partes em 24/8/83, por escritura pública, sendo de 1.160.000\$00 em capital, acrescido de juros de mora vencidos desde 8/10/84 à taxa actualizada de 21,5% ao ano.

2. - Para garantia do empréstimo foi constituída hipoteca a favor da exequente sobre o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Aveiro sob o n.º 54.776, a fl. 37 v. do Livro B-143, actualmente ficha n.º 1.877, de 24/5/89, inscrito na matriz sob o art. 2.199.

3. - Levada a registo pela ap. n.º 51, de 10/6/83, inscrição n.º 19.551, a fl. 182 do Livro C-36, actualmente cota C-1 da mencionada ficha, pelo capital de 1.460.000\$00, juros de mora de 30%, despesas de 58.400\$00 e máximo garantido de capital e acessórios de 2.832.400\$00.

4. - Registo ampliado pela cota C-2. Ap. 5, de 26/3/84, para o capital de 2.137.800\$00, juros de mora de 32,5% e máximo de capital e acessórios de 4.307.667\$00.

5. - Por termo de 16/5/89 foi objecto de penhora o prédio hipotecado, levada a registo pela cota F-1, ap. n.º 11, de 24/5/89, da mencionada ficha.

6. - Tal bem foi vendido em 25/6/91, por propostas de adjudicação à exequente, pelo valor de 4.455.000\$00.

7. - A Representante da Fazenda Nacional reclamou o crédito por Contribuição Predial inscrita para cobrança no ano de 1989, pelos valores certificados e referidos a fl. 9, respeitante ao prédio inscrito na matriz urbana sob o art. 2.199 da freguesia de Cacia.

## III

1. O relato que antecede mostra-nos que o que levou a CGD a não se conformar com a sentença recorrida foi o facto de esta ter considerado que os juros de mora decorrentes do crédito exequendo estavam sujeitos ao prazo de prescrição previsto no art. 303.<sup>o</sup> do CC e que o conhecimento deste prazo era officioso.

Ou seja, a Recorrente não discorda da posição relativa em que cada um dos créditos objecto da graduação foram colocados e, portanto, não luta para que o seu crédito seja graduado em lugar prevalente ao do crédito reclamado pela Representante da Fazenda Nacional. Entende é que a Sra. Juíza a quo não podia conhecer oficiosamente da eventual prescrição de parte dos juros que reclama e, por isso, impunha-se o reconhecimento e graduação de todos eles.

A questão que o recurso os coloca é, assim, a de saber se, na reclamação de créditos apenas a uma execução fiscal destinada à cobrança de dívidas à CGD nascidas em função do não cumprimento de uma obrigação de natureza civil, se pode conhecer oficiosamente da prescrição dos juros de mora resultantes dessas dívidas.

2. O contrato de mútuo, donde emerge a dívida exequenda, é, consoadamente, um contrato privado de natureza civil, e como tal regulado, o que permite aos seus contraentes nele incluírem, livremente, todas as cláusulas que entendam necessárias, desde que as mesmas não ofendam a lei.

Por outro lado, a C G D foi, até à publicação do DL n.º 287/93, de 20/8, uma pessoa colectiva de direito público a quem a lei atribuía certos privilégios, entre os quais se contava o de poder efectuar a cobrança coerciva das suas dívidas através dos Tribunais Fiscais. - vd. arts. 2.º, 3.º, 7.º e 61.º, n.º 1 do DL n.º 48.953, de 5/4/69 e arts. 1.º, 2.º e 7.º do DL 694/70, de 31/12.

Daí que, e muito embora a actividade da CGD se desenvolvesse sob a égide do direito privado, certo é, por causa do interesse público subjacente à sua actividade, gozava, entre outros, do privilégio de poder executar os seus créditos nos Tribunais Tributários.

As razões que levaram o legislador a permitir que as dívidas à C. G. D. se pudessem executar nestes Tribunais e, consequentemente, de essa execução estar sujeita às normas adjectivas que neles vigoram, não autorizam a que - as normas substantivas existentes no C.P.T. e outrora no C.P.C.I. - se pudessem aplicar às cláusulas ou às relações decorrentes de um contrato de direito privado celebrado entre a C. G. D. e um seu cliente, visto tais razões se prenderam unicamente com a celeridade com que se desejou que tais créditos fossem cobrados.

O que fica dito significa que o privilégio de que gozava a CGD de poder cobrar os seus créditos nos Tribunais fiscais tinha como única consequência a sua sujeição aos normativos de natureza adjectiva destinados àquela cobrança e, se assim era, toda a sua restante conflitualidade era dirimida de acordo com a lei civil.

O que, de resto era lógico e natural.

Deste modo, salvo se outra coisa tivesse sido acordado, as normas que se deviam aplicar na resolução dos conflitos surgidos entre a CGD e um particular, posteriormente à celebração de um contrato de natureza privada, eram as normas de direito civil, independentemente de face ao mencionado privilégio, o não cumprimento desse contrato pudesse dar origem a uma execução que corria termos nos Tribunais Fiscais.

Se assim é, o disposto no art. 259 do C.P.T. (como outrora os § 2.º e 3.º do art. 27.º do CPC) - que manda que a prescrição seja conhecida oficiosamente pelo Juiz - não tem aqui aplicação.

E não o tem porque, por um lado, aquela norma é uma norma de direito substantivo público, ainda que inserida numa lei processual, e de, por isso, ser inaplicável às relações entre duas pessoas privadas e, por outro, porque a mesma se destina unicamente às dívidas de que o

Estado é credor e as dívidas aqui em causa são dívidas da CGD e não do Estado.

**Dai que não se possa convocar a dita disposição para suportar uma decisão sobre a eventual prescrição do crédito reclamado ou de parte deste, dada a mesma ser aqui inaplicável.** - vd., entre outros, Acs. do S.T.A. de 29/10/95 de 22/10/97, de 18/2/98, de 17/6/98, de 25/11/98, de 2/12/98, de 20/1/99 e de 17/2/99, Recs. n.ºs 21.725, 21.811, 22.195, 22.394, 23.013, 23.010, 22.840, 22.458 e 22.950, respectivamente.

Sendo assim, a prescrição dos juros prevista no art. 310-d) do C.C. só poderia ser conhecida pelo Tribunal se o executado a tivesse suscitado, visto a mesma não ser de conhecimento oficioso - art. 303º do CC.

O que não aconteceu.

Deste modo, **não tendo o executado suscitado a questão da prescrição de parte dos juros já vencidos e não sendo esta uma questão que possa ser conhecida oficiosamente pelas razões atrás apontadas, cumpre integrar na graduação todos os juros reclamados.**

Na verdade, estando aqueles garantidos simultaneamente por hipoteca e por penhora, e não prevendo esta última qualquer limite temporal a essa garantia. - vd. arts. 693-2 e 822 do C. C. - impõe-se que todos eles sejam reconhecidos e integrados na graduação.

Tem, pois, razão, a Recorrente quando reclama o pagamento de todos os juros, vencidos e vincendos, até integral pagamento.

Face ao exposto acordam os Juízes deste Tribunal em dar provimento ao recurso, e em consequência, revogando, parcialmente, a douta sentença recorrida graduar os créditos pela forma seguinte:

1º Os créditos reclamados pela F. P. por dívidas de C. P. e juros de mora de dois anos.

2º O crédito exequendo e respectivos juros de mora.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Costa Reis* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M.P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Fixação dos valores patrimoniais. Impugnação judicial autónoma.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os actos de fixação dos valores patrimoniais são susceptíveis de impugnação judicial autónoma, nos termos do art.º 155.º do Código de Processo Tributário;*
- II — *A falta de impugnação desses actos faz precluir o direito de impugnar esses valores aquando da impugnação judicial da liquidação;*
- III — *O valor tributável, para efeitos de contribuição autárquica, através da aplicação do factor 15, nos termo do art.º 6.º do DL n.º 442-C/88, como fixação do valor patrimonial que é, para efeitos de posterior liquidação, é susceptível de impugnação judicial autónoma.*

Recurso n.º 23.160; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Sociedade Comercial Vicena SA; ; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes

### 1.º Relatório

Com fundamento em errada qualificação jurídico-fiscal de uma cláusula penal, a contribuinte SOCIEDADE COMERCIAL VICENA, S. A, com sede na Av. 5 de Outubro, n.º 115, 1.º F/H, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra a liquidação adicional de contribuição autárquica do ano de 1989, relativa ao artigo matricial urbano 387.º da freguesia de S. Nicolau, Lisboa, apurada pelo 3.º Bairro Fiscal de Lisboa. Terminou a impugnação pedindo a anulação da operação de actualização o valor patrimonial do prédio efectuada pelo 3.º Bairro Fiscal de Lisboa, com a consequente repriminção do valor tributável de 17.646.336\$00 e, por sua via, a anulação da liquidação objecto do pedatório. Subsidiariamente, pediu a anulação da liquidação.

Por sentença de fls. 59 a 68, o M.º Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, anulou a liquidação, por ter entendido que o montante sobre que incidiu a contribuição autárquica impugnada era uma cláusula penal e não uma renda.

A fazenda Pública não se conformou com essa sentença e dela recorreu para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1) De acordo com a decisão recorrida, o valor respeitante à “penalização” paga à impugnante, nos termos acordados no contrato de compra e venda do imóvel em causa, por se tratar de uma cláusula penal, é insusceptível de conexão com a “fruição concreta” do referido imóvel.

2) Resulta, assim, do referido entendimento que o valor recebido pela impugnante não poderá, “ipso facto”, ser considerado rendimento do questionado prédio para efeitos do disposto no artigo 3.º do CCPHA.

3) Contudo, o conceito de rendimento dos prédios urbanos, estabelecido no preceito em causa, revela grande amplitude, sendo que, nos termos do mesmo, no que respeita aos prédios arrendados e, quanto aos não arrendados, “(...) a equivalente utilidade que deles obtiver, ou tenha possibilidade de obter, quem possa usar ou fruir os mesmos prédios.” (sublinhado nosso).

4) Por sua vez, decorre, claramente, dos termos do citado preceito que a referida “utilidade”, que resulta da fruição dos prédios, “quantitativamente expressa em moeda corrente, é que constitui o rendimento” (cfr., nesse sentido, A. M. Cardoso Mota, “A Contribuição Predial e o Imposto sobre a Indústria Agrícola”, 5.ª ed. pág. 39).

5) Ora, no caso em apreço, a quantia recebida pela impugnante, não obstante o carácter de indemnização compensatória de que se reveste, não deixa, ainda assim, de corresponder ao que o citado artigo 3.º designa por “utilidade”, ou seja, o rendimento do prédio em causa, sendo a obtenção do mesmo, por parte da impugnante, inseparável da sua condição de titular do respectivo direito de fruição.

6) Por outro lado, constata-se que o conceito fiscal de renda, consignado no artigo 113.º do CCPHA, se revela, notoriamente, amplo, excedendo, manifestamente, o que resulta da lei civil, tal como sucede, aliás, com o próprio conceito fiscal de arrendamento (cfr., nesse sentido, Nuno Sá Gomes, CTF n.º 102/67, pág. 134).

7) Acresce que, estando em causa a liquidação adicional de contribuição autárquica relativa ao ano de 1989 e ao imóvel em questão, se



constata que o valor tributável de que a mesma resulta é, tão-só, o decorrente da actualização prevista no artigo 6.º, n.º 1, do DL. n.º 442-C/88, de 30 de Novembro.

8) Ora, aquela actualização tem como referência o rendimento colectável constante da matriz em 31 de Dezembro de 1988, cujo valor não foi, oportunamente, questionado pela impugnante, pelo que a presente liquidação resulta, meramente, da aplicação do referido normativo, não sofrendo, por conseguinte, de qualquer ilegalidade.

9) Assim não entendeu a decisão recorrida, sendo manifesta a desconformidade da mesma com o disposto, nomeadamente, no artigo 3.º do CCPIIA e, ainda, com o previsto nos artigos 6.º e 8.º do DL. n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

A contribuinte contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois a Fazenda Pública tem razão quanto aos dois problemas que suscita.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dada como provada a seguinte matéria de facto:

1) Por escritura pública celebrada em 30 de Setembro de 1987, a impugnante adquiriu ao Banco Nacional Ultramarino (BNU) o prédio urbano sito na Rua Augusta, n.ºs 71 a 81 art.º 387 da matriz urbana da freguesia de S. Nicolau. (documento de fls. 12 a 16).

2) A «condição» primeira da escritura referida em 1) tem o seguinte teor: «... o Banco vendedor poderá continuar a utilizar as instalações que ocupa no prédio vendido (...) até ao dia trinta e um de Julho de mil novecentos e oitenta e oito. (documento de fls. 12 a 16).

3) A «condição» terceira da escritura referida em 1) tem o seguinte teor: «Na hipótese do Banco vendedor não entregar o prédio livre e devoluto na data referida na cláusula 1.ª, poderá ainda ocupá-lo até à data limite de trinta e um de Janeiro de mil novecentos e oitenta e nove, mas obrigando-se então a pagar à sociedade compradora a importância de um milhão e cem mil escudos por cada mês ou fracção de atraso naquela entrega. (documento de fls. 12 a 16).

4) A impugnante entregou ao Fisco, em 18.02.89, declaração de rendimentos respeitante ao prédio referido em 1), dando conta da entrega que lhe foi feita pelo Banco Nacional Ultramarino da quantia de 5.500.000\$00, uma vez que este «não procedeu à entrega do prédio em Julho de 1988», sendo tal importância «relativa à penalização acordada.» (documento de fls. 17 e 18).

5) Com base na declaração aludida em 4) a Repartição de Finanças do 3.º Bairro Fiscal de Lisboa procedeu à actualização do valor colectável do prédio referido em 1) para 60.676.800\$00, com uma colecta relativa a contribuição autárquica, em 1989, de 788.793\$00. (documento de fl. 23).

## 2.º Fundamentos

Na sua impugnação judicial, a contribuinte começou por pedir que o tribunal anulasse a operação de actualização do valor patrimonial do prédio efectuada pelo 3.º Bairro Fiscal de Lisboa, com a consequente repristinação do valor tributável de 17.646.336\$00. Com este pedido a proceder, a contribuinte vinha proceder a anulação da liquidação. Mas para o caso de não ser anulada a operação de actualização do valor patrimonial, a contribuinte pediu a anulação da liquidação.

O M.º Juiz a quo começou pelo pedido subsidiário e anulou a liquidação, sem ter resolvido a questão da anulação da operação de actualização da matriz.

No recurso para este STA, a Fazenda impugna a sentença e volta a suscitar a questão da actualização do valor patrimonial do prédio, dizendo que a contribuinte não questionou, oportunamente, o valor resultante da actualização do rendimento constante da matriz em 31.12.1988.

De facto, a Fazenda diz nas suas conclusões 7 e 8 que estando em causa a liquidação adicional de contribuição autárquica de 1989, o valor tributável de que a mesma resulta é, tão-só, o decorrente da actualização prevista no art.º 6.º, n.º 1 do DL n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, pelo que a actualização tem como referência o rendimento colectável constante da matriz em 31.12.1988, cujo valor não foi oportunamente questionado pela impugnante, pelo que a liquidação resulta, meramente da aplicação do referido normativo, não sofrendo, por conseguinte, de qualquer ilegalidade.

Este problema é de resolução prioritária, pois se a liquidação resulta de um valor patrimonial que já não se pode discutir, não podia a contribuinte, indirectamente, por via da impugnação judicial e com fundamento numa diferente qualificação jurídica-fiscal de uma cláusula de um contrato — saber se é arrendamento, se é cláusula penal — vir pôr em causa aquele valor patrimonial que se tornou indiscutível por falta de impugnação judicial respectiva.

A impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais está prevista no art.º 155.º, do Código de Processo Tributário, cujo n.º 1 determina que 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. Também, de acordo com o n.º 3, AS INCORRECCÕES NAS INSCRIÇÕES MATRICIAIS DOS VALORES PATRIMONIAIS PODEM SER OBJECTO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL NO PRAZO DE 30 DIAS, DESDE QUE O CONTRIBUINTE TENHA SOLICITADO PREVIAMENTE A CORRECÇÃO DA INSCRIÇÃO JUNTO DA ENTIDADE COMPETENTE E ESTA A RECUSE OU NÃO SE PRONUNCIE NO PRAZO DE 90 DIAS A PARTIR DO PEDIDO.

Qualquer destas duas impugnações só pode ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliações, nos termos do n.º 6.

Disse a contribuinte, no art.º 10.º da impugnação judicial, que a Repartição de Finanças, com base na declaração de rendimentos por si entregue, procedeu à actualização, com efeitos retroactivos, do valor colectável por meio da capitalização do rendimento colectável com referência a 31.12.1988, através da aplicação do factor 15, de acordo com o disposto no art.º 6.º do DL n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, pelo que o valor tributável que era de 17.646.336\$00 foi actualizado para 60.676.800\$00. E diz no art.º 12.º da impugnação que foi com base nessa alteração do valor tributável que foi notificada, em Março de 1994, de uma liquidação adicional referente ao ano de 1989.

Não resulta dos autos, nem a contribuinte o disse, que tenha sido deduzida impugnação judicial autónoma do acto de fixação do valor patrimonial do prédio. Não resulta dos autos nem a contribuinte o alegou que ela tivesse esgotado os meios gratuitos previstos no processo de avaliações. Não resulta dos autos nem a contribuinte o alegou

que tenha sido impugnada qualquer incorrecção na inscrição matricial ou na sua actualização.

Como diz a Fazenda, foi feita a actualização do valor tributável prevista no art.º 6.º, n.º 1, do DL 442-C/88, de 30 de Novembro, tendo a liquidação resultado, meramente, da aplicação do referido normativo.

Ora, a via legal para defesa dos seus direitos compreendia, para a contribuinte, a impugnação judicial autónoma do acto de fixação do valor do prédio, ou da sua actualização, nos termos do art.º 155.º do CPT, após se terem esgotado os meios gratuitos previstos na lei.

Como não houve lugar a esta impugnação judicial, nem ao esgotamento dos meios gratuitos, o valor apurado para servir de base à liquidação passou a caso resolvido ou decidido, que já não pode ser posto em causa na impugnação judicial do acto de liquidação.

A impugnação judicial do acto de liquidação, não tendo havido impugnação do acto de fixação do valor patrimonial, só pode ter por fundamento vícios próprios da liquidação, mas já não pode ressuscitar ilegalidades do acto de fixação do valor patrimonial.

E a contribuinte teve conhecimento de que era essa a via legal para se defender, pois começou por pedir a anulação da operação de actualização do valor patrimonial e só depois é que pediu, subsidiariamente, a anulação da liquidação. Mas não se mostra que a contribuinte tivesse dado cumprimento ao disposto no n.º 6 do art.º 155.º do CPT — exaustão dos meios gratuitos.

Como bem diz a Fazenda, o rendimento colectável respeitante à contribuição predial não foi oportunamente questionado, pelo que a liquidação adicional em causa decorreu da aplicação do art.º 6.º, n.º 1, do referido diploma.

Em síntese: a contribuinte não trilhou, para defesa dos seus direitos, os meios processuais postos pela lei à sua disposição, pelo que já não se pode discutir o valor do prédio a propósito da impugnação da liquidação. Fica prejudicado o outro fundamento do recurso.

### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante em 1.ª Instância e custas pela recorrida neste STA, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo*. — M.ºP.º, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso. Conclusões. 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. para daquele conhecer e pela competência, para o efeito, do T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.*

Recurso n.º 23.328. Recorrente: Armando Pinto Ribeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Armando Pinto Ribeiro, não se conformando com a sentença do Mº Juízo do T.T. de 1ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A) A alegação da desconformidade entre a certidão de dívida e a realidade, por naquela se afirmar que o oponente foi notificado da liquidação e que o prazo de cobrança voluntária terminou no dia 15/01/97 integra o fundamento previsto na al. c) do n.º 1 do artº 286º do C.P.T. (falsidade do título executivo susceptível de influir nos termos da execução).

B) É irrelevante para a procedência ou improcedência da falsidade do título executivo como fundamento para a oposição que, aquando da extracção do mesmo título, já tenha decorrido o prazo para o pagamento voluntário, se o prazo indicado no mesmo título não tem correspondência com a realidade, já que é o título executivo que delimita o âmbito e os termos da execução.

C) O artº 139º n.º 3, do CIRS foi revogado (ou, pelo menos, derogado) pelo artº 65º n.º 1, do C.P.T., ex vi do artº 11º do DL 154/91, de 23 de Abril.

D) O preceituado nos artºs 254º e 255º do C.P. Civil não é aplicável às notificações de liquidações de impostos, em especial às do IRS.

E) O oponente não foi notificado da liquidação em que se fundou a dívida exequenda antes de 5/04/97.

F) O prazo de cobrança voluntária da dívida exequenda não terminou, pois, no dia 15/01/97.

G) É falso o título executivo ao atestar que o recorrente foi notificado e que o prazo de pagamento voluntário ocorreu no dia 15/01/97.

H) É inexigível a dívida exequenda nos termos configurados no título executivo.

I) A oposição deveria ter sido julgada procedente, por procedentes serem os alegados fundamentos subsumíveis nos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artº 286º do C.P.T..

J) A dita sentença recorrida violou o preceituado nos artºs 65º n.º 1 e 286º n.º 1 alíneas c) e h) do C.P.T..

Contra-alegou a Fazenda Pública, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, nas conclusões E e F do recurso, vem questionada matéria de facto, o que determina a incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

A este propósito, respondeu a recorrente afirmando a competência deste S.T.A..

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo MºPº.

Em sede de matéria de facto, pertinentemente, regista a sentença recorrida o seguinte:

- uma vez que a nota de cobrança nº 1996/5323047959, no montante de esc. 13.752.848.00, respeitante a I.R.S. do ano de 1991, foi devolvida à Repartição de Finanças, através do officio nº 4981, de 30/01/97, foi enviada novamente ao ora oponente, a coberto do officio nº 440, de 04/04/97.
- tal notificação da liquidação do imposto foi feita através de carta registada dirigida para o domicílio do aqui oponente; dela constava como data limite de pagamento do imposto - 15/01/97...

Mais adiante, considerando aplicáveis os artºs 97º e 127º nº 3 da CIRS, 255º e 254º do C.P.Civil e 139º nºs 2 e 3 do CIRS, concluiu que, tendo a carta sido enviada para o domicílio presume-se recebida, por falta de prova em contrário, no 3º dia posterior ao do registo, tem o recorrente de “considerar-se notificado para todos os efeitos legais”.

Quer isto dizer que de um facto conhecido - remessa de uma carta em determinado dia - extraiu o Mº Juiz um outro qual seja o de que a notificação se efectuou no 3º dia posterior.

E como estas considerações se referem à primitiva remessa da carta registada e esta ocorreu no primeiro terço do mês de Dezembro de 1996, forçoso é concluir que, na óptica da sentença recorrida, a notificação, por força da referida presunção, não elidida, ocorreu na primeira quinzena daquele mês.

Assim quando o recorrente afirma na conclusão E) do recurso que “não foi notificado da liquidação em que se fundou a dívida exequenda antes de 5/04/97” está não só a pôr em crise a aplicação dos preceitos legais de que a sentença se serviu, mas também o facto desconhecido que aquela firmou, ou seja, que a predita notificação aconteceu na primeira quinzena do mês de Dezembro/1996.

O que significa que, existindo controvérsia factual a dirimir, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ora, nos termos dos artºs 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F., o S.T.A., nos processos inicialmente julgados pela 1ª Instância, como é o caso, apenas conhece de matéria de direito.

Assim sendo, nos termos do artº 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F. e uma vez que o recurso versa matéria de facto e de direito, competente para dele conhecer é o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que 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, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### 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: 23.332; Recurso: Luís Júlio Galvão Fonseca Santos Caetano; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Vitor Meira.

Luís Júlio Fonseca dos Santos Caetano deduziu, no Tribunal Tributário de Santarém, oposição à execução contra si revertida por dívidas da executada "Gavimport - Importação e Exportação, Lda."

Tendo o M.º Juiz daquele Tribunal julgado tal oposição improcedente, recorreu o oponente dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação. Formulou longas alegações e conclusões, que aqui se dão por reproduzidas, nas quais refere nomeadamente:

- que o processo demonstra inequivocamente, face às provas documental e testemunhal, que não praticou quaisquer actos de gerência nem teve culpa que o património da devedora se tomasse insuficiente;
- que nem ele nem a executada foram notificados para pagar voluntariamente os impostos exigidos;
- que as testemunhas referiram pensavam que o gerente de facto era o sócio Sr. Gaivotto;
- que as assinaturas das declarações de IRC de 1992 e 1993 foram feitas pelo alegante por o gerente Gaivotto não se encontrar presente e por solicitação do técnico de contas.

Juntou ainda um documento para comprovar alguns dos factos alegados.

O Exmo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por muitas das conclusões das suas alegações não versarem apenas matéria de direito.

Ouidas as partes sobre tal questão prévia nada disseram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. Na repartição de finanças de Almeirim foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de Esc. 5.288.107\$00, proveniente de imposto sobre o valor acrescentado liquidado em 1991, 1993 e 1995 e contribuições para a segurança social.
2. A sociedade executada não pagou, nem nomeou bens à penhora.
3. Foi emitido mandado de penhora, tendo os serviços da administração fiscal constatado que a sociedade originária devedora não possuía bens susceptíveis de penhora.
4. Por esse motivo o chefe da repartição de finanças ordenou a reversão contra o oponente, gerente legal conhecido da sociedade.

5. O oponente adquiriu, através de escritura celebrada em 16 de Fevereiro de 1990, no Cartório Notarial de Santarém, uma quota social de Esc. 200.000\$00, pertencente a Maria Cândida Ferreira Figueiredo dos Santos Rodrigues, a qual nesse instrumento público renunciou à gerência da sociedade, que o oponente assumiu expressamente, por deliberação exarada na escritura dos sócios da sociedade, o oponente que entrou e o marido da cedente, João António Casaca Rodrigues Gaivoto, titular de igual quota de Esc. 200.000\$00, metade do capital social mínimo legal de Esc. 400.000\$00.

6. As declarações modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, dos anos de 1992 e 1993, indicam expressamente o oponente como sócio-gerente da sociedade.

7. Nas declarações modelo 10 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 1990 e 1991 o oponente é indicado como titular de rendimentos de trabalho.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º 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 Prof. 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 que acima se sintetizaram, constata-se inequivocamente que o recorrente pretende vir questionar neste Supremo Tribunal questões de facto que não foram dadas como provadas na sentença recorrida cujo probatório se transcreveu. Donde ter de concluir-se 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 ao Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — Vítor Meira (Relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho. — M.P., Madalena Robalo.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª Instância se incluem 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: 23.392; Recorrente: Ricardo M. Lima Ferreira de Moura; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Vítor Meira.

Ricardo Manuel Lima Ferreira de Moura deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, oposição à execução contra si revertida por dívidas da executada "Suba, Empresa da Reforma Urbana e Construção Civil Limitada" à Segurança Social e de coimas fiscais.

Por sentença da Mª Juíza daquele tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com a decisão, dela recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões nas suas alegações:

1. O Recorrente nunca exerceu de facto a gerência da devedora originária.

2. O Recorrente, por renúncia, deixou a gerência da devedora originária em 6 de Outubro de 1992.

3. O Recorrente é parte ilegítima nesta execução por reversão.

4. Ao Recorrente não pode ser assacado qualquer tipo de culpa, pela não entrega à Fazenda Pública dos montantes em débito.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio ele dizer que o recurso versa apenas matéria de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. A Repartição de Finanças do 3º Bairro Fiscal do Porto instaurou o processo executivo nº 3360 - 94/102195.8 e apensos, contra a sociedade "Suba, Empresa de Reforma Urbana e Construção Civil, Limitada" por dívidas de contribuições ao C.R.S.S. do Porto dos meses de Abril a Dezembro de 1991, Janeiro a Dezembro de 1992, Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho, Julho, Agosto, Setembro, Outubro, Novembro e dezembro de 1993 e Janeiro e Fevereiro de 1994, num total de Esc. 57.139.134\$00 e de coimas e custas decorrentes de Processos de Contra-Ordenação do ano de 1994, no valor de Esc. 601.808\$00, num total de Esc. 57.740.942\$00;

2. Face à insuficiência dos bens penhorados à firma "Suba" para satisfação integral das dívidas, foi proferido, em 28/2/96, despacho de reversão contra os sócios-gerentes, entre os quais o oponente, que foi citado como tal em 24/4/96;

3. Esta oposição deu entrada na Repartição de Finanças em 13/5/96;

4. A firma "Suba, Empresa de Reforma Urbana e Construção Civil, Limitada" foi constituída por escritura pública celebrada em 18/7/88. No pacto social o oponente figurava como sócio gerente daquela;

5. O oponente supervisionava as obras em curso, contactava clientes, assinava declarações fiscais na qualidade de representante legal da sociedade e outorgava escrituras em representação da sociedade;



6. Na Assembleia Geral realizada em 6/10/92 o oponente pediu a sua demissão da gerência da sociedade; apesar disso continuou a exercer a mesma actividade que até então exercera;

7. A firma encerrou em finais de 1993, quando todos os seus bens foram penhorados;

8. As dificuldades financeiras da empresa vinham-se acentuando desde finais de 1992, devido ao afastamento do Eng<sup>o</sup>Lousada; a partir daí verificou-se uma falta de fiscalização das obras e uma má elaboração de orçamentos; a sociedade também foi afectada pela crise do sector, pela diminuição da facturação, pela falta de pagamento de certos créditos e pelo facto dos encargos se manterem fixos;

9. Face àquelas dificuldades financeiras, a gerência ia optando por efectuar os pagamentos que se mostravam indispensáveis à manutenção da actividade da empresa, só efectuando pagamentos de créditos fiscais e à Segurança Social quando sobrava dinheiro.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167<sup>o</sup>do Código de Processo Tributário e 32 n<sup>o</sup> 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. 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 que acima se transcreveram sustenta o recorrente que nunca exerceu de facto a gerência da devedora originária, pretendendo que se trata de questão de direito, e que não teve culpa pela não entrega à Fazenda Pública dos montantes em débito. Saber se o revertido exerceu ou não a gerência de facto da empresa é, contrariamente ao que pretende o recorrente, matéria de facto. É uma conclusão de facto a retirar dos factos dados como provados para a qual não se torna necessário interpretar qualquer norma jurídica. E o mesmo se diga quanto ao apuramento de ocorrência ou não de culpa por parte do revertido na não entrega dos montantes em débito à Fazenda Nacional. Donde terá de concluir-se que o remorso não versa exclusivamente matéria de direito, extravasando por isso da competência legalmente atribuída ao Supremo Tribunal Administrativo.

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.

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

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — M. P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Aclaração de acórdão. Alteração do sentido do decidido.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O pedido de aclaração a que se refere o art. 669 n.º 1 al. a) do CPC, aplicável também aos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, por força do disposto nos arts. 732º e 716º n.º 2 do CPC e art. 2º al. f) do CPT, para proceder, há-de necessariamente fundamentar-se em alegação, devidamente demonstrada e aceite, de obscuridade ou ambiguidade terminológica ou de sentido do decidido nele verificada ou cometida.*
- II — *Assim, improcede natural e consequentemente o pedido de aclaração fundamentado apenas na alegada e evidenciada discordância com o sentido do decidido.*
- III — *O referido meio processual não é idóneo ou adequado para a perseguida alteração da decisão judicial.*

Recurso: 23 403; Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrido: Alberto Fonseca Martins, Lda; Relator: Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Sustentando, em síntese e fundamentalmente, que "...os elementos dos autos implicariam uma decisão diversa da proferida...", o Recorrido Alberto da Fonseca Martins, Limitada, notificado do acórdão proferido a fls. 118 a 123 dos autos, requereu a aclaração deste, nos termos do disposto nos arts. 669º n.º 1 al. a) do CPC.

Ouvida a Recorrente Fazenda Pública e o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, ambos se pronunciaram pelo indeferimento do pedido de aclaração, evidenciando, por um lado, não conter o sindicado acórdão qualquer obscuridade ou ambiguidade que demande o requerido esclarecimento e, por outro lado que, com tal pedido, o Reclamante mais não persegue do que a alteração da decisão proferida, por alegado erro de julgamento, alteração que o meio processual utilizado não viabiliza.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Como proficientemente evidenciam os Ex.mos Representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública e decorre, aliás, dos próprios termos do pedido de aclaração formulado, é manifesto que nada há a aclarar ou esclarecer.

O referido acórdão não contém ou consagra qualquer formulação verbal que possa traduzir "obscuridade ou "ambiguidade" susceptível de merecer a requerida aclaração ou o solicitado esclarecimento, nos termos do invocado art. 669º n.º 1 al. a) do CPC, aqui aplicável por força do disposto nos arts. 732º e 716º n.º 2 do CPC e art. 2º al. f) do CPT.

Aclaração ou esclarecimento que, aliás, nem sequer se mostram convenientemente concretizados mediante a necessária invocação da

parte ou partes do texto que, por obscuridade ou ambiguidade, não tenham sido convenientemente apreendidos pelo ora Reclamante.

Ao contrário e entendendo bem perfeitamente todo o discurso argumentativo subjacente, com este requerimento o Reclamante pugna antes, ainda e apenas por alteração do sentido do decidido, como, aliás, emerge sem controvérsia possível do expressamente invocado e transcrito fundamento do pedido apresentado.

O alegado erro de julgamento e a alteração do sentido do decidido não cabem, porém, no âmbito deste meio processual que, para tanto, se revela absolutamente inidóneo ou inadequado.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir aquele pedido de esclarecimento.

Custas pelo Reclamante, fixando a procuradoria em 40%, digo fixando a taxa de justiça devida em 15.000\$00.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — M.P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Fundamentos. Interpretação de declarações negociais. Relação jurídica administrativa. Transmissão singular de dívidas. Exoneração do antigo devedor.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Cabe na alínea g) do art. 286º do CPT a invocação de ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, consistente em ter sido o oponente exonerado pelo credor por obrigação transmitida a terceiro, uma vez que, por se discutirem declarações negociais, que não actos administrativos, a Lei não assegurou ao oponente meio judicial de impugnação ou recurso contra a liquidação.*
- 2 — *Tais declarações, porque manifestações de vontade recíprocas e de igual valia jurídica de dois sujeitos, embora integráveis na constituição de uma relação jurídica administrativa, são de interpretar segundo regras de direito privado.*
- 3 — *O sentido decisivo de tais declarações é o apreensível por um declaratório normal, colocado na posição do real, desde que o mesmo seja de imputar, razoavelmente, ao declarante e a vontade real deste não seja pelo declaratório conhecida.*
- 4 — *Se esse sentido, captável nas declarações negociais referidas, aponta para um contrato celebrado entre o novo devedor e o credor com o fim da transmissão singular da dívida, só a declaração expressa do credor a exonerar o antigo devedor evita que este responda cumulativamente pela obrigações assumidas.*

Recurso: 23.435; Recorrente: Jorge Manuel Alves Coelho da Silva;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Ernâni  
Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição deduzida por Jorge Manuel Alves Coelho da Silva contra a execução por dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional, no montante de 9 828 478\$00, veio o oponente recorrer, concluindo a sustentar que:

- no caso houve uma declaração expressa do credor no sentido da exoneração dos anteriores devedores, a qual consta do nº 11 do Termo de Responsabilidade, segundo o qual os promotores da iniciativa, o Rte e outro, ficaram solidariamente responsáveis pelo reembolso do apoio, enquanto não constituíssem a respectiva sociedade;

- a interpretação do documento de assunção de dívida tem que ter em conta aquele texto, do qual se conclui a intenção expressa do IEFP de exonerar os antigos devedores.

A sentença recorrida, ao não entender assim, teria violado o art. 595º do C. Civil e al. b) do art. 286º do CPT.

Contra-alegou a Representante da Fª Pª, a sustentar que no caso não ocorre a declaração expressa do credor de que libera o antigo devedor, que é requisito essencial da transmissão singular de dívidas.

O Exmo. Magistrado do MºPº é de parecer ser de negar provimento ao recurso porque falta a declaração expressa de exoneração do credor ao devedor, que não está contida no art. 11º do termo de responsabilidade.

Face à não impugnação e inalterabilidade da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, remete-se em tal sede para os termos dessa decisão (arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC).

Cumprê apreciar.

E desde logo da admissibilidade das invocações do oponente face aos fundamentos consentidos à oposição à execução fiscal pelo art. 286º do CPT.

Elas não cabem em qualquer dos tipos de ilegitimidade substantiva da al. b) porque, por um lado, o citado figura no título, e, por outro, porque não se invoca não ter sido o oponente o possuidor dos bens que originaram a dívida exequenda.

Mas cabem, sem dúvida, na al. g) da citada disposição, porque, sendo a dívida exequenda criada com base em declaração negocial, que não em acto administrativo, não assegurou a lei meio judicial de impugnação ou recurso contra a liquidação.

Pelo que se passa ao conhecimento da questão colocada, que se prende com a interpretação, juridicamente relevante, da declaração inserta no nº 11 do aludido Termo de Responsabilidade, em ordem a determinar se houve ou não exoneração do antigo devedor (o oponente) perante os termos textuais daquela e na ausência de qualquer outro texto de declaração do credor que à exoneração se refira.

Como tal documento é instrumento de um acordo jurídico de vontades de dois contraentes (IEFP e promotores), sujeita-se o ponto a noções de direito privado, consideradas aplicáveis por nele serem recíprocas e de igual valia jurídica as declarações de vontade de ambas as partes contraentes, embora destinadas a criar um efeito jurídico pertinente à esfera de uma relação jurídica administrativa (cf. Freitas do Amaral, em Direito Administrativo, III, p. 439 a 440 e Sérvulo

Correia, em *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, p. 397).

Reza, assim, o aludido texto :- *Os promotores da iniciativa, ... beneficiários do apoio financeiro, são solidariamente responsáveis pelo reembolso do referido apoio, enquanto não constituírem a respectiva sociedade. Constituída esta, será efectuada a transmissão da dívida nos termos do artigo 595º do Código Civil.*

No referido título há outro ponto a reter, é que a primeira entrega de numerário só seria efectuada pelo IEFP contra a apresentação da escritura da sociedade a constituir pelos promotores do apoio e de uma sua acta (5.6.1) e que os promotores do apoio se comprometem a não transmitirem as suas posições na mesma sociedade sem prévia autorização do IEFP, enquanto não tiver sido totalmente reembolsado o apoio concedido (6-1).

Como entender a responsabilização assumida pelo promotor do apoio, dentro do critério aplicável para determinar o sentido da declaração negocial em direito privado, reconhecido que este é de sujeitar ao princípio básico da interpretação, consagrado no art. 236º do C. Civil, segundo o qual o sentido decisivo da declaração negocial é o que seria apreendido por um declaratório normal, mediamente instruído e diligente, colocado na posição do declaratório real, em face do comportamento do declarante, desde que o sentido alcançado seja, de imputar, razoavelmente, ao declarante e a vontade real deste não seja conhecida pelo declaratório - *teoria da impressão do destinatário* (cf. Manuel/Andrade, em *Teoria Geral da Relação Jurídica*, II, 1964, p. 306 e ss, Pires de Lima e A. Varela, em C. C. Anotado, I, 1987, p. 223)?

Considerado que as leis e despachos normativos que regulam o apoio financeiro concedido, nomeadamente o DL 437/78, de 28.12 e Despacho Normativo 46/86, de 4.6, não contêm dados de tipo legal que, de alguma maneira, subsidiem a interpretação que urge.

Colhendo elementos significativos no referido texto, vê-se que do primeiro período enunciado decorreria, claramente, a não responsabilização solidária do promotor pelo reembolso exequendo após a constituição da sociedade, que veio a ocorrer (item 3.4 do probatório), assim como a assunção da dívida por parte desta; é esse o alcance da conjunção *enquanto* lá empregada.

Mais obscuro é o sentido captável do segundo período que dita que *constituída esta* (a sociedade), *será efectuada a transmissão da dívida nos termos do art. 595º do Código Civil.*

Contudo, regulando este preceito a transmissão singular de dívidas, sem novação, em dois casos (contrato entre o antigo e o novo devedor ou entre o novo devedor e o credor), é de reconhecer presenciarem-se o segundo, formado pela declaração do credor que se analisa, a aceitar que a dívida se transmita e a declaração posterior da sociedade (novo devedor), a anuir à assunção da dívida.

As duas declarações, embora produzidas em diferentes tempos, enfeixam uma na outra, pelo que se dá como verificado o **mútuo consentimento** que é próprio dos contratos bilaterais, como é o celebrado entre o novo devedor e o credor e que tem como efeito jurídico a transmissão singular de dívidas estatuída no nº 1/b) do art. 595º do CC.

Mas, mesmo neste caso, em que o credor intervém como parte do contrato, o citado preceito, no seu nº 2, estabelece, como medida de protecção ao credor, que este, não exonerando **expressamente** o antigo devedor, pode exigir o cumprimento da obrigação de qualquer deles, respondendo ambos solidariamente, ficando a existir o que os autores *designam por co-assunção de dívida, assunção cumulativa,*

*acessão ou adjunção à dívida* (cf. de Pires de Lima e A. Varela, ob. cit., I, p. 611).

Foi o que aconteceu *in casu*, em que o credor IEFP não só não exonerou expressamente o promotor do apoio financeiro, como tornou eficaz a referida assunção cumulativa dando-lhe a sua anuência com a instauração da execução apensa.

Assim entendido o sentido do segundo período do nº 11 do Termo de Responsabilidade, vê-se que este modifica o alcance significativo do primeiro, do conjunto dos dois saindo uma interpretação jurídica da qual se infere ter o credor IEFP a faculdade de exigir ao promotor oponente, obrigado solidário, a totalidade do pretendido reembolso do apoio concedido (art. 512º do C.Civil).

Como assim decidiu a sentença recorrida, esta é de confirmar, decaindo a pretensão do Rte.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Competência em razão do autor do acto. Arts. 32º n.º 1 al. c) e 41º n.º 1 al. b) do ETAF, redacção do DL 229/96, de 29 de Novembro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — A competência para conhecer, em primeira instância, dos recursos contenciosos dos actos administrativos dos membros do Governo respeitantes a questões fiscais, nos termos da referidas disposições legais e a partir de 15-9-97 (data da respectiva instalação), passou a ser do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso: 23 459; Recorrente: ÁGUAS DO CARAMULO, S.A.;  
Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator:  
Exmo Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Águas do Caramulo, S A, com os sinais dos autos, interpôs recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário dos Assuntos Fiscais de 12 de Maio de 1997, mediante petição entregue na Secretaria deste Supremo Tribunal Administrativo no pretérito dia 4-1-99, dirigida a esta Secção de Contencioso Tributário.

Juntou os necessários duplicados, procuração forense e alguns documentos.

Na vista inicial - art. 43º da LPTA - que dos autos teve, o Magistrado do Ministério Público junto desta Secção suscitou a ques-

tão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão do autor do acto, nos termos do art. 32º, n.º 1, al. c) do ETAF, na redacção que lhe foi dada pelo DL 229/96, de 29-11.

Notificadas as partes da questão prévia assim suscitada, ambas manifestaram a sua concordância com a arguida excepção, pedindo, desde logo e nos termos do art. 4º da LPTA, a Recorrente Aguas do Caramulo, a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal Central Administrativo.

Os autos vêm à conferência sem vistos, dada a simplicidade da questão a decidir - art. 707º n.º 2 do CPC.

Tem razão o Magistrado do Ministério Público; procede, com efeito, a suscitada questão.

Na verdade, tendo o presente recurso contencioso do indicado despacho do SEAF sido interposto no referido dia 4-1-99, nos termos da redacção dada aos artigos 32º n.º 1 al. c) e 41º n.º 1 al. b) do ETAF, pelo DL 229/96, de 29 de Novembro.

A competência para conhecer dos recursos dos actos administrativos dos membros do Governo respeitantes a questões fiscais passou a caber agora ao Tribunal Central Administrativo e não, como até então, a este Supremo Tribunal, designadamente a partir da respectiva instalação que se verificou ocorrer no ido dia 15-9-97, nos termos da respectiva Portaria de Instalação n.º 398/97, de 18-6.

Assim e uma vez que aquando da interposição do presente recurso contencioso aquele Tribunal Central se encontrava já instalado, nos termos das preditas disposições legais, era e é este o Tribunal competente para conhecer do presente recurso contencioso.

Porque assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, atento o disposto nos arts. 3º e 4º da LPTA, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo Digníssimo Procurador Geral Adjunto c, em consequência, declarar a incompetência deste Tribunal para conhecer do recurso contencioso interposto do referido despacho, de 12 de Maio de 1997, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça e a procuradoria nos mínimos legais.

Transitado, remeta, de harmonia com o requerido, ao Tribunal Central Administrativo.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — M. P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso de revista - Elaboração do Acórdão - Artº 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil - Fundamentação - Remissão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Discutindo o recorrente as mesmas questões - e nos mesmos termos, pois que com alegações e conclusões de idêntico*

*teor - já colocadas ao TCA e por este apreciadas, pode o STA limitar-se, na elaboração do respectivo aresto, a remeter para a fundamentação do acórdão recorrido. - artº 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil.*

Recurso: 23.502; Recorrente: Joaquim Alberto Oliveira Cachulo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA.

Joaquim Alberto Oliveira Cachulo vem interpor recurso jurisdicional do acórdão do TCA de 6 de Outubro de 1998, que negou provimento ao que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 1990.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

A - As gratificações recebidas pelo recorrente, ofertadas por terceiros frequentadores da sala de jogo, não assumem a forma de retribuição de serviço ou trabalho prestado pelo funcionário do casino ao cliente.

B - A gratificação é um negócio jurídico unilateral abstracto que decorre da espontânea vontade do gratificante e sem que, quanto a ela, nenhuma relação jurídica ocorra entre a entidade concessionária de jogo e esse mesmo gratificante.

C - O seu enquadramento no artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS é inadequado pois que lhe faltam todos os elementos essenciais para que se possam considerar remunerações de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou outro equiparado.

D - Pelo que, ao incluí-la no CIRS, o legislador ordinário extravasou os limites da Lei 106/88 de 17 de Setembro, criando um imposto não previsto naquela Lei de Autorização Legislativa e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do artº 115 nº 2 e 168 nº 2 do Constituição da República.

E - Não está definida no CIRS com coerência sistémica a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações uma vez que o próprio legislador ordinário as exclui do sistema de retenção na fonte, sistema este que constitui "pedra angular" da arrecadação do imposto pelo Estado.

F - Incorreu por isso o legislador ordinário em violação do artº 106 nº 2 e 3 da Constituição porquanto deve ser a lei a criar e definir os elementos essenciais do imposto.

G - O artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS é uma verdadeira lei medida uma vez que o seu âmbito de aplicação se circunscreve unicamente aos profissionais de banca dos casinos.

H - Não corresponde à verdade que os demais profissionais que auferem gratificações também eles sejam alvo de tributação, e isto porque os profissionais de banca são os únicos que têm regulado de forma visível, e assim controlável administrativamente, um sistema de distribuição de gratificações.

I - Não pode o Estado basear a injusta distribuição da carga tributária na sua própria incapacidade para controlar todas as situações da vida económica e social ou na crença da espontaneidade de cumprimento do dever fiscal pelos incontroláveis.

J - Da aplicação do artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS resulta um tratamento desigual de pessoas que possuem capacidade tributária decorrente de realidades iguais pelo que, na sua aplicação, ele se demonstra



discriminatório para um grupo objectivamente delimitado de contribuintes.

L - O artº 2 nº 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no artº 13 da CRP e do princípio da equidade enquanto valor ético de cariz supra constitucional.

M - As gratificações são consideradas rendimento da categoria A para efeitos tributários mas completamente irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.

N - Assim o artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente do artº 2 e 260 da Constituição.

O - As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do artº 2 nº 3 alínea c) do CIRS uma vez que:

AO - esta norma pressupõe que os benefícios ou regalias que nela caíam são auferidos, ao contrário do que acontece no caso *sub judice*, em razão de uma relação de autoridade ou dependência económica entre quem as recebe e quem as disponibiliza; e

OB - Se estivesse na "mens legislatoris" a inclusão das gratificações ofertadas por terceiros na norma de incidência que é a alínea c) do nº 2 do artº 3 do CIRS certamente que o legislador não iria pecar pela redundância de acrescentar a alínea h) do mesmo artigo uma vez que tal seria pura e simplesmente desnecessário violando, inclusive, um princípio de economia dos actos legislativos.

P - Neste contexto verifica-se que o Meritíssimo Juiz de Direito do Tribunal "a quo" ao declarar a improcedência do recurso consagrando a legitimidade do artº 2 nº 3 alínea h) do CIRS violou o artº 68 do CIRS, os artºs 115 nº 2, 168 nº 2, 106 nºs 2 e 3 e 260 todos da CRP, Lei 106/88 de 17 de Setembro e, por errónea interpretação violou ainda o artº 2 nº 3 alínea c) do CIRS.

Termos em que,...., deve o presente recurso merecer provimento revogando-se a sentença recorrida e anulando-se o acto tributário de liquidação de IRS imposta ao recorrente...".

O Exºmagistrado do MP emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância - artº 713 nº 6 e 726 do Código do Processo Civil.

Vejam, pois:

O recorrente reiterou, *apertis verbis*, para este STA, as conclusões das alegações do recurso que havia interposto para o TCA.

Chegando, até a pedir de novo a revogação da sentença, no mesmos termos que havia operado para aquele último tribunal.

Não é todavia, o caso de não se conhecer do recurso pois que, discutindo o recorrente as mesmas questões, - e nos mesmos termos - já colocadas ao TCA, há que dar por verificada a "antítese discursiva" com o decidido no tribunal a quo, que permite a apreciação do recurso.

Mas, assim sendo, há que remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, "para os fundamentos da decisão impugnada" - artºs 713 nº 5 e 726 do Código do Processo Civil.

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

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

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M. P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Responsabilidade subsidiária de administradores ou gerentes. Sociedades de responsabilidade limitada. Culpa. Ónus da prova. Regime do decreto-Lei n.º 68/87, de 17 de Fevereiro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *À responsabilidade subsidiária de gerente de sociedade de responsabilidade limitada por dívida fiscal cujos períodos de formação e de cobrança voluntária ocorreram 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.*
- 2 — *A responsabilidade prevista neste art. 78.º tem carácter extracontratual ou delitual.*
- 3 — *À 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.*
- 4 — *À face 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 um situação de insuficiência do património social para o pagamento da generalidade das dívidas sociais.*
- 5 — *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.*
- 6 — *Porém, a partir da constatação do não pagamento de uma dívida fiscal, não se pode presumir ter ocorrido inobservância de qualquer disposição daqueles tipos.*
- 7 — *Cabendo ao credor - Fazenda Pública - o ónus da prova desta inobservância, a falta de prova a tal respeito tem de ser processualmente valorada a favor do oponente.*

Recurso: 23.609; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Francisco Cariço Sabino; Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ FRANCISCO CARRIÇO SABINO, residente em Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualida-

de de responsável subsidiário da firma EMPREIESTUQUE, Revestimentos Gerais, Ld<sup>a</sup>, com sede em Lisboa.

O Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa julgou procedente a oposição.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que veio a negar-lhe provimento, confirmando a decisão recorrida.

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

1. *A dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado.*

2. *As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art. 16.<sup>o</sup> do CPCI com a alteração introduzida pelo DL n.<sup>o</sup> 68/87 de 9 de Fevereiro e art. 13.<sup>o</sup> da CPT) é marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdão recorrido faz errada interpretação dos factos e, por isso, necessariamente, errada interpretação e aplicação da lei.*

3. *Porque o apuramento de culpa, as presunções e ónus previstos nos referidos preceitos no que diz respeito à responsabilidade pela insuficiência do património social da executada originária para pagamento dos credores sociais está definitivamente prejudicado pela limpidez e clareza dos factos em todas as situações idênticas às do caso sub judice.*

4. *Estas disposições são sempre aplicáveis num quadro abstracto (nomeadamente para outro tipo de imposto), mas não faz qualquer sentido invocá-las quando nada mais seja necessário apurar, como é o caso dos autos.*

5. *E, no caso concreto, ao responsabilizar os gerentes nem sequer há qualquer ofensa das mesmas. Muito pelo contrário.*

6. *Os montantes do IVA são certos e mesmo depois de integrados no património societário continuam certos.*

7. *Depois de gastos em proveito da sociedade, e malbaratados, exigir a prova do seu destino específico é consagrar o princípio de que são passíveis de integração no património social como quaisquer outros bens, o que não pode aceitar-se.*

8. *Por sua vez exigir qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes no seu desaparecimento (que, afinal, seria apenas, o seu destino específico, mas sempre ilícito e culposo) e correspondente insuficiência do património societário traduz-se, objectivamente, em desresponsabilizar os gerentes pelos factos já abundantemente provados nos autos.*

9. *Ora, não necessita de qualquer demonstração que tal desresponsabilização não pode ser feita por ser uma violentação dos factos já apurados e absoluta falta de fundamento.*

10. *O MD Tribunal não pode, pura e simplesmente, passar uma esponja por cima dos factos exuberantemente provados nos autos.*

11. *Pelo que a responsabilização dos gerentes NÃO DECORRE de nenhuma presunção.*

12. *Nada foi presumido, pois tudo resulta da mais correcta leitura dos factos e é incorrecta a referência a qualquer presunção.*

13. *Tal desresponsabilização é que se fundamenta numa presunção/ficção de que a apropriação e o destino dos montantes do IVA foram (podiam ser) "bons", e o seu desaparecimento misterioso e*

alheio à vontade dos gerentes o que está absolutamente fora de questão e não necessita de qualquer demonstração.

14. Pelo que, contrariamente ao que se conclui no MD Acórdão recorrido não há ilegitimidade da oponente e está, por isso, ausente o fundamento legal de oposição previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 176 do CPCI.

Pelo que o MD Acórdão recorrido fez, tal como a decisão do TT de 1.ª Instância, errada interpretação dos factos e aplicação da lei (art. 16.º do CPCI, artigo único do DL n.º 68/87 de 9 de Fev. e art. 176 do CPCI), devendo, por isso, ser revogado e substituído por outro que ordene a prossecução da execução.

O oponente apresentou contra-alegações, em que concluiu da seguinte forma:

a) No caso dos autos, estão em causa dívidas à Fazenda Pública de IVA relativo ao ano de 1989 e de 1990, sendo originária devedora a EMPREIESTUQUE.

b) Em 1.ª Instância foi dado como não provado que o oponente tenha agido com culpa na insuficiência do património social da devedora originária para pagamento da dívida exequenda.

c) O MD Acórdão proferido nos autos fez uma correcta aplicação do direito à matéria de facto dada como assente na 1.ª Instância, negando-se em consequência provimento ao Recurso e confirmando a sentença.

d) Não assiste portanto razão à Recorrente em pretender agora, com base em considerações generalísticas, sem qualquer enquadramento na matéria dada como provada e não provada nos autos, revogar e substituir o MD Acórdão recorrido, que deve ser mantido.

e) Uma interpretação do regime da responsabilidade dos gerentes decorrente dos art. 16.º do CPCI, art. único do Dec. Lei 68/87 de 9 de Fev. e art. 78.º do CSC - e até mesmo do art. 13.º do actual CPT - com base numa presunção de culpa, terá de ser considerada inconstitucional.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso à face da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo e da prova produzida, que não permitiu concluir pela culpa do oponente pela insuficiência patrimonial da sociedade executada originária para o pagamento das dívidas fiscais.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

1. Contra EMPREIESTUQUE — REVESTIMENTOS GERAIS, LDA, correu o processo executivo 3263-94/102456.6 e apensos por dívida proveniente de IVA, referente aos exercícios de 1989 e de 1990, tendo sido extraídas as certidões de relaxe, cujo conteúdo se encontra junto aos autos de folhas 12 a 14 e cujo teor se dá aqui por reproduzido.

2. Na sequência de auto de penhora negativo, foi esta dívida revertida por despacho de 16.11.94 contra o ora oponente e outros, na qualidade de sócio-gerente da sociedade devedora originária id. em 1., e como responsável subsidiária da mesma.

3. O oponente foi citado pessoalmente do conteúdo deste despacho e respectivo título executivo, em 23.3.95.

4. O oponente deduziu presente acção em 29.3.95.

5. Em 1989 e 1990 o oponente era sócio-gerente da sociedade devedora id. em 1 obrigando esta as assinaturas de dois gerentes.

6. O oponente era responsável pelo sector das obras e pintura.

7. O oponente saiu da empresa em 1988 mas continuou a ir a todas as reuniões com os restantes sócios-gerentes, decidindo todos os assuntos em conjunto.

8. A empresa encerrou em 1990, após grave crise financeira, em virtude da crise que se fazia sentir no sector da construção civil.

9. Existiram clientes que não saldavam as suas dívidas para com a sociedade ora executada.

10. O oponente era tido como um bom profissional e considerado dirigente na área de que era responsável.

11. Por ofício do 12º Bairro Fiscal de Lisboa datado de 16.4.97, foi informado o Tribunal que não constam dos autos de execução quaisquer bens identificados, encontrando-se as instalações encerradas por ordem judicial.

3 - Está em causa neste recurso a responsabilidade subsidiária do oponente por dívidas da executada originária de I.V.A. relativo aos anos de 1989 e 1990.

No acórdão recorrido, entendeu-se que regime legal aplicável é o previsto no Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, segundo o qual o ónus da prova pela violação culposa das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento dos créditos daqueles caber à Fazenda Pública e ela não ter sido feita.

A Fazenda Pública entende que fez a prova que havia a fazer, não sendo necessário fazer prova do destino das quantias de I.V.A. em causa nem da responsabilidade do revertido no seu desaparecimento e correspondente insuficiência do património societário.

A questão a decidir, assim, consiste em saber se relativamente a tais dívidas de I.V.A. estão reunidos os requisitos de facto e de direito que possibilitam a reversão.

4 - A dívida em causa refere-se a I.V.A. relativo aos anos de 1989 e 1990.

Tanto o facto gerador da dívida como o período da sua cobrança voluntária se inserem no domínio de vigência do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, não sendo questionada no recurso a aplicação do regime previsto neste diploma para apreciação da responsabilidade do oponente.

Será, pois, à face do regime por ele introduzido que se deverá apreciar a legalidade da responsabilização do oponente pelo pagamento da dívida exequenda.

5 - O artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87 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 do Código das Sociedades Comerciais 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.º a 609.º do Código Civil, o direito de indemnização de que a sociedade seja titular.

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.

É hoje jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de com aquele Decreto-Lei n.º 68/87 ter deixado de valer a presunção de culpa insita no artigo 16º do CPCI.

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.

O que, na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, deve levar o intérprete a optar 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 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. (1)

Por outro lado, pelo preâmbulo do Decreto-Lei n.º 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. Dai 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 ao artigo 16º do CPCI, já que a única alusão que no artigo único daquele Decreto-Lei 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 não ao ónus da prova dos seus pressupostos.

6 - A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo é hoje pacífica no sentido de que, no domínio de vigência do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, o ónus da prova da culpa dos gerentes desociedades na génese da insuficiência do património social para pagamento das dívidas sociais passou a caber ao credor tributário.

(1) 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 atrás indicado [acórdão de 28-11-90, proferido no recurso n.º 12016] (2), 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. (3)

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 presume, 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». (4) 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 presume 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 causalmente conexado 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. (5) Mas, o que não é aceitável, por não haver

(2) Publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-4-93, página n.º 1325, em Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 363, página 386, e na Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 125, página 46, nesta última com anotação concordante do Prof. TEIXEIRA RIBEIRO.

(3) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 24-4-90, proferido no recurso n.º 12124, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-4-93, página 380, e em Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 355, página 859;

- do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 17-3-93, proferido no recurso n.º 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 n.º 19421, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 381, página 311;

- de 13-12-95, proferido no recurso n.º 19799;

- de 17-1-96, proferido no recurso n.º 19877.

(4) FIGUEIREDO DIAS, Pressupostos da Punição, em jornadas de 'Direito Criminal', página 69.

(5) 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.

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.º 1, 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 actuação 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. (6)

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 prova que é a de que 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 (?), tendo-se obtido a unanimi-

(6) Esta responsabilização era possível no âmbito de vigência do Decreto-Lei n.º 68/87, pois aí, através da remissão para o art. 78.º do C.S.C., não se restringe a responsabilidade do causador da insuficiência do património social aos impostos «relativos ao período de exercício do seu cargo», como se faz no art. 13.º, n.º 1, do C.P.T.

(7) 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 Doutriniais 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;



dade 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 aresto, 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».

Esta solução, por outro lado, é aplicável a quaisquer dívidas fiscais, não havendo qualquer suporte legal para discriminar, por qualquer forma, as dívidas de I.V.A. em relação a quaisquer outras.

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.

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 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, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido.

Examinando a matéria de facto fixada neste aresto, 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.

---

- 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.

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.

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, à face da parte final do preceituado na alínea b) do art. 176.º do C.P.C.I: o oponente não é o devedor originário, que figura no título, nem é responsável pelo pagamento da dívida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes Sousa* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M.P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Ilegalidade concreta. Inadmissibilidade da causa de pedir traduzida na existência das operações cujo IVA o Fisco considerou indevidamente deduzido.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A ilegalidade do acto de liquidação do IVA imputada à realização efectiva, em contrário do pressuposto naquele acto, das operações cujo imposto constante das respectivas facturas se deduziu traduz uma ilegalidade em concreto que não pode ser fundamento de oposição à execução fiscal.*

Recurso n.º 23 622; Recorrente: Artur Paulo Rodrigues Cardoso; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamin Silva Rodrigues.

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

### A — O RELATÓRIO

1. ARTUR PAULO RODRIGUES CARDOSO, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho, de 14/12/98, do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1.º Juízo - 2.ª Secção) que lhe indeferiu liminarmente a oposição

a execução fiscal contra si instaurada, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A decisão recorrida estribou-se na consideração de que os factos alegados como causa de pedir consubstanciavam uma ilegalidade em concreto da dívida exequenda e de que, em sede de oposição à execução, não poderia invocar-se tal fundamento, mas só em processo de impugnação judicial, já que a única ilegalidade que ali poderia ser suscitada era a ilegalidade em abstracto da dívida exequenda e esta não estava em causa.

3. Nas suas alegações de recurso, o oponente refuta o decidido sustentando, em síntese, que, ao contrário do entendido no despacho controvertido, a violação do princípio da legalidade na liquidação da quantia exequenda é fundamento de oposição à execução e que a valorização de factos indiciadores relativos a terceiros, em detrimento da prova apresentada pelo sujeito passivo, para proceder à liquidação adicional deste viola o princípio da legalidade.

4. A Fazenda Pública contra-alegou sustentando o acerto do julgado.

5. O Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por ser inquestionável que a causa de pedir invocada pelo oponente na sua petição inicial se prende com a ilegalidade em concreto da dívida exequenda e esta não poder constituir fundamento de oposição por não ser caso em que a Lei não consagre meio de impugnação judicial ou de recurso, já que prevê a impugnação do IVA, nem de ilegalidade abstracta, por não alegada.

## B — A FUNDAMENTAÇÃO

6. A questão decidenda.

É a de saber se a ilegalidade da liquidação adicional de IVA resultante da valorização de factos indiciadores relativos a terceiros, em detrimento da prova apresentada pelo sujeito passivo, é fundamento de oposição à execução.

7. O mérito do recurso.

O despacho recorrido entendeu que os factos alegados como causa de pedir da oposição se consubstanciavam numa ilegalidade em concreto da dívida exequenda e que esta não poderia ser fundamento da oposição, mas tão-só de impugnação judicial.

E decidiu bem.

Na verdade, como causa de pedir da oposição, o oponente alega apenas que o acto de liquidação adicional do IVA exequendo está inquinado de erro nos pressupostos de facto, por, ao contrário do entendido pelo Fisco segundo o qual «as facturas não consubstanciam operações efectivamente realizadas», terem sido prestados, em obras que estão individualizadas, os serviços a que respeitam as facturas cujo valor do IVA, do montante de 13 030 215\$00, não foi tido como dedutível nos termos do n.º 3 do art.º 19º do CIVA.

Quer dizer, o oponente discute apenas a existência dos factos que foram tidos concretamente em conta pelo Fisco na prática do acto tributário como ajustando-se aos pressupostos na norma de tributação material e isto representa a invocação de uma ilegalidade em concreto da dívida exequenda.

É claro que toda a ilegalidade em concreto de um acto se traduz numa violação do princípio da legalidade na medida em que o acto administrativo-tributário fica a descoberto da lei ordinária preexistente. Mas esta violação apenas afecta a validade do acto concretamente praticado em desconformidade com a lei preexistente, afectando-o de

anulabilidade ou nulidade consoante a gravidade do vício à face da mesma lei (1).

Diferente desta ilegalidade é aquela designada por ilegalidade abstracta, - mas que o recorrente não alegou como fundamento de oposição -, e que se traduz na invalidade jurídica da norma de tributação por afrontar normas ou princípios constitucionais cuja aplicação os tribunais devem por isso recusar em qualquer instância (2) ou na inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação e que cabe no fundamento de oposição enunciado na al. a) do n.º 1 do art.º 286º do C. P. Tributário.

Ora, a ilegalidade em concreto do acto de liquidação do IVA não pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal porque a lei reconhece ao sujeito passivo o direito de o impugnar judicialmente e facultar-lhe o processo judicial adequado para realizar esse direito, satisfazendo, assim, a garantia fundamental do recurso contencioso contra os actos administrativos ilegais conferida pelo n.º 4 do art.º 268º da Constituição da República Portuguesa.

Estamos a referir-nos aos art.ºs 90º do CIVA e 120º e C. P. Tributário.

Assim sendo, a situação desenhada pelo recorrente na sua petição inicial não é susceptível de ser subsumida aos fundamentos de oposição tipificados nas als. g) e h) do n.º 1 do art.º 286º do C. P. Tributário, ao contrário do que a recorrente sustenta.

Quanto ao primeiro pela razão já apontada da existência do direito de impugnação e de um processo adequado a fazê-lo valer.

Quanto ao segundo, porque, ao contrário do aí exigido, ele envolve a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

É compreende-se que assim seja. É que a execução fiscal representa, em tais casos, a realização coactiva dos efeitos jurídicos lesivos do obrigado tributário que foram definidos definitivamente pelo acto tributário (art.º 18º do C. P. Tributário).

Ele traduz o título formal da concreta obrigação com base no qual o credor tributário pode exigir o seu cumprimento voluntário ou coactivo e é por isso até que o legislador, para efeitos de cobrança coerciva, equipara a decisão com trânsito em julgado os títulos de cobrança das contribuições e impostos e outros rendimentos do Estado (3).

É que tal como na sentença ocorre normalmente, em tais casos, uma prévia definição do direito cujo cumprimento coercivo se pretende executar.

Por tal razão, a reacção do obrigado tributário deve ser logo desferida contra o acto tributário, já que é ele o acto lesivo que está a ser executado, dado que, na fase da sua execução, nada se acrescenta aos seus efeitos constitutivo-coactivos anteriormente definidos.

Assim se evitará a consolidação do acto na Ordem Jurídica, não obstante a eficácia dos seus efeitos e, consequentemente, a virtualidade da sua execução, salvo sempre a possibilidade da sua suspensão nos termos legais.

(1) cf. art.ºs 133º e 135º do C. P. Administrativo.

(2) Cf. art.º 204º da Constituição, na versão actual, mas sempre presente em todas as versões.

(3) Art.º 235º do CPT.

Bem andou, pois, a decisão recorrida em rejeitar logo a oposição, pois isso estava-lhe facultado na al. b) do n.º 1 do art.º 291 do C. P. Tributário.

#### C - A DECISÃO

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.  
Custas pelo recorrente com procuradoria de 40%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### Acórdão de 30 de Junho de 1999.

#### Assunto:

*IRS. Abatimento de rendas de contratos de arrendamento habitacional. Não residentes.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*As importâncias recebidas a título de renda estabelecida em contrato de arrendamento habitacional, nos termos do decreto-Lei nº 337/91, de 10 de Setembro, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, dos sujeitos passivos não residentes.*

Recurso: 23 679; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Ferreira Pitães; Relator: Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano de 1995 deduzida por JOSÉ FERREIRA PITÃES e MARIA DE FÁTIMA RODRIGUES DA SILVA, residentes em França.

Formula as seguintes conclusões:

“1º

O DL 337/91 de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2º

Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo artº 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo artº 80º do CIRS;

3º

Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes;

4°

Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5°

O ofício circulado nº 5/92 de 92.3.23 do SAIR - Direcção de Serviços do IRS - DGCI foi posteriormente alterado;

6°

É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7°

Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido".

1.2. Os recorridos não contra-alegaram.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, de acordo, aliás, com o que tem vindo a ser decidido em casos semelhantes pelo Tribunal.

1.4. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Os factos fixados pelo Tribunal recorrido são os seguintes:

"1

A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, até 31.12.93, e declarado, no anexo H que preencheram, terem depositado 100.000\$00 numa conta poupança-habitação;

2

A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento nem dedução relativamente àqueles valores, do que resultou a liquidação que nos ocupa."

3. A semelhança do que acontecia no caso apreciado pelo acórdão de 10 de Fevereiro p.p. deste Tribunal, tirado no recurso nº 23264, e conforme aí se escreveu, "a questão dos autos é a de saber se as importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, nos termos do decreto-lei 337/91, de 10-9, podem ser abatidas ao rendimento total, para efeitos de IRS, de sujeitos passivos não residentes. Ora, é reiterada e uniforme a jurisprudência deste STA sobre o ponto, no sentido de uma resposta afirmativa para cuja fundamentação *brevitatis causa*, se remete".

De facto, e além dos arestos enumerados no apontado acórdão - de 2 de Dezembro de 1998 (Recurso nº 23045), 9 de Dezembro de 1998 (Recurso nº 23125), 13 de Janeiro de 1999 (Recurso nº 23050), 20 de Janeiro de 1999 (Recurso nº 23128), e 27 de Janeiro de 1999 (Recursos nºs. 23127 e 23180) -, podem ainda acrescentar-se, no mesmo pendor, os de 26 de Maio de 1999, no recurso nº 23905, 16 de Junho de 1999, no recurso nº 23931, e 22 de Junho de 1999, no recurso nº 23260.

Assim, tendo em atenção que se não vislumbra razão válida para dissentir dessa unânime jurisprudência, a cujos fundamentos se adere, e considerando, ainda, o comando do artigo 8º nº 3 do Código Civil, ao impor a consideração dos “casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, remete-se para a fundamentação dos acórdãos enumerados, e como eles se decide.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — M. P., *Madalena Robçlo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Segurança social. Privilégio imobiliário geral. Direito de sequela.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O privilégio imobiliário conferido pelo artigo 11º do decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, é geral, e não goza do direito de sequela.*

Recurso n.º 23 685; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Miguel Ferreira Melo Viana; Relator: Exmo. Cons. Dr. Baeta Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mmº. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada contra António de Jesus Sousa para cobrança de dívida de quotizações à Segurança Social dos anos de 1984 e 1985 e ao Fundo de Desemprego dos anos de 1983 e 1984 e que reverteu contra o oponente ANTÓNIO MIGUEL FERREIRA MELO VIANA, residente no Porto.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Os créditos do CRSS gozam de privilégio imobiliário de acordo com o estatuído no artº 11º do DL 103/80.

2

No artº 735º do Código Civil estipula-se que os privilégios imobiliários são sempre especiais (sublinhado nosso).

3

Se são sempre especiais, tal norma tem características imperativas.

4

Não podendo pois admitir excepções.

5

Assim os créditos do CRSS ao gozarem de um privilégio imobiliário, tal privilégio só pode ser especial.

6

Implica tal espécie de privilégio, de acordo com o artº 751º do Código Civil, o direito de sequela.

7

A sentença recorrida violou o disposto nos art.ºs 735º e 751º do C.C., artº 147º do CPCI e artº 11º do DL 103/80.”

1.2. O recorrido contra-alegou em defesa do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, de acordo com a jurisprudência pacífica do Tribunal.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguintes:

“1

Na execução fiscal supra-identificada (nº 1905/94) e seus apensos, instaurada a 18.7.1985 contra António Jesus de Sousa, com última residência conhecida na Rua da Constituição, 2.285 - Porto, visa-se a cobrança de contribuições devidas ao CRSS, dos anos de 1984 e 1985, no montante global de 19.194.124\$00 e de quotizações, juros de mora e multa devidas ao Ex-Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, dos meses de Julho de 1983 a Dezembro de 1984, no valor total de 12.921.144\$00; ascendendo a quantia exequenda a 32.1115.268\$00.

2

No processo executivo nº 1905/94 foi penhorada, em 5.6.1986, uma máquina escavadora, marca Liber, de 16 t., em estado de nova e a que, em tal acto, se atribuiu o valor de 14.000.000\$00; sendo desconhecido o paradeiro de tal bem.

3

Na execução nº 8471/86, apenas ao processo identificado em 2, foi penhorado, em 23.9.1986, um prédio urbano em construção, com cinco pisos, sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, nºs 3 a 41 e Rua do Bonfim nºs. 561 a 563, na cidade do Porto, omissos na matriz predial urbana, estando, contudo, inscrito na matriz predial rústica sob o art. 190 e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº 51.139, a fls. 157 do LºB-144. A este prédio foi, no respectivo auto de penhora, atribuído o “valor aproximado” de 350.000.000\$00.

4

Na execução nº 1906/86, também apenas ao processo identificado em 2, foram penhoradas, em 23.2.1987, as fracções A, E e F de um prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Rua Pêro de Alenquer, nºs 55 a 57, na cidade do Porto, inscrito na matriz pre-



dial da freguesia de Nevogilde sob o art. 1200 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº 00028.

## 5

As penhoras aludidas em 4, foram inscritas no registo predial, a favor da Fazenda Pública, pela ap. 6 de 24.4.1987.

## 6

Por despacho do Sr. Chefe da 1ª SAEF do Porto, datado de 27.3.1996, invocando-se não terem sido encontrados ao executado quaisquer outros bens susceptíveis de serem penhorados, foi ordenada, nos termos dos arts. 147º do CPCI e 11º do DL 103/80 de 9.5, a reversão da execução contra os actuais proprietários das fracções identificadas em 4 e os das fracções do prédio, após construído, aludido em 3. O oponente, na sequência desta decisão, foi citado, para os termos do processo executivo, em 30.12.1996.

## 7

Relativamente o prédio identificado no item 3, foi inscrita, pela ap. 7/210683, a aquisição a favor de António de Jesus Sousa, do qual veio a ser desanexado o prédio descrito, na mesma 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o nº 57.663 (00340/220888), a fls. 28 do LºB-166.

## 8

Pela ap. 2/220888, com indicação de constituição de propriedade horizontal, ficou descrito, na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o nº 57.663 (00340/220888), a fls. 28 do LºB-166, o prédio inscrito na matriz predial urbana sob o art. 10.808, constituído por edifício de cave, rés-do-chão, cinco andares e sótão, sito na Rua do Bonfim nºs 551, 557, 561 e 563 e Praça Teotónio Pereira nºs 3, 5, 9, 23, 27, 29, 37, 39 e 41, com o valor venal de 100.000.000\$00 e integrado pelas fracções autónomas A a Z, AA a AZ, BA a BZ, CA a CZ, DA a DZ, EA a EZ, FA a FO.

## 9

As fracções aludidas no ponto 4 ainda não foram vendidas, sendo certo que, à data das respectivas penhoras, já não eram propriedade do executado originário, António de Jesus Sousa, tendo os seus actuais proprietários sido chamados, por reversão, aos competentes autos executivos.

## 10

Na execução identificada em 1, e seus apensos, procedeu-se, em 30.4.1997, sob a indicação de que estaria inscrito na matriz em nome do executado António de Jesus Sousa, à penhora da fracção B do prédio urbano sito na Rua Dr. Eduardo Santos Silva, 190 - Porto, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Paranhos, sob o art. 10935.

## 11

A partir de comunicação veiculada pela 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto, verifica-se não ser possível proceder ao registo da

penhora aludida em 10, na medida em que a fracção penhorada se encontra registada em nome diverso do executado.

12

O oponente nestes autos adquiriu, por compra, a fracção "DT" do prédio identificado nos itens 7 e 8, aquisição que se encontra inscrita a seu favor pela ap. 6/101088 prov., convertida pela ap. 5/291188.

13

A execução identificada em I esteve suspensa de 17.9.1990 a 8.6.1995 a pedido da entidade exequente, por virtude da celebração de acordo extrajudicial para regularização da dívida, que veio a ser anulado por incumprimento".

3.2. A tese da recorrente Fazenda Pública assenta, em sùmula, na qualificação que faz do privilégio imobiliário de que gozam os créditos da Segurança Social, referido no artigo 11º do decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, como especial, por resultar do artigo 735º do Código Civil que são sempre especiais os privilégios imobiliários. Ora, tratando-se de um privilégio imobiliário especial, conclui a recorrente, beneficia do direito de sequela, por força do estatuído no artigo 751º do mesmo diploma.

Ao invés, a jurisprudência deste Tribunal, que a sentença recorrida acompanhou, é unânime no entendimento de que tal privilégio imobiliário é geral, e que não goza de direito de sequela.

Vão neste sentido, entre outros, os acórdãos de 13 de Março de 1996 no recurso nº 19784 (BMJ 455/326), 13 de Janeiro de 1999 no recurso nº 23147, 3 de Fevereiro de 1999 no recurso nº 23250, 10 de Fevereiro de 1999 no recurso nº 23148, e 21 de Abril de 1999 no recurso nº 23247.

3.2. A razão por que se trata de um privilégio geral e não especial resulta, desde logo, da letra do artigo 11º do citado decreto-Lei nº 103/80, ao dizer que ele abrange "os bens imóveis, existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo".

Daqui emerge que o privilégio imobiliário alcança uma generalidade de bens - todos os imóveis -, e não um bem ou bens determinados, sendo independente de qualquer relação entre o crédito garantido e o bem que o garante, e que, ademais, é constituído só no momento da instauração da execução. Ao invés, os privilégios especiais constituem-se aquando do nascimento do crédito, e recaem sobre bem ou bens determinados, especialmente relacionados com o crédito garantido.

Nem vale dizer que os privilégios imobiliários são forçosamente especiais, por assim dispor o artigo 635º nº 3 do Código Civil. Este diploma foi aprovado pelo decreto-Lei nº 47344, de 25 de Novembro de 1966, e entrou em vigor em 1 de Junho seguinte, enquanto que o diploma que criou o privilégio que nos ocupa, o decreto-Lei nº 512/76, é de 3 de Junho de 1976 (o decreto-Lei nº 103/80 limitou-se a alterar a redacção do seu artigo 2º). Assim, tratando-se de um privilégio novo, inexistente à data do início da vigência do Código Civil, não tinha o legislador de 1976 que se subordinar à disciplina imposta por este compêndio, nada o impedindo de criar uma nova espécie de privilégio, que o legislador do Código Civil não previra.

Ora, se o privilégio imobiliário em questão não é especial, mas geral, irreleva o disposto no artigo 751º do Código Civil, que não contém qualquer previsão sobre privilégios imobiliários gerais.

O regime a aplicar ao privilégio em causa há-de, pois, ir buscar-se, não ao artigo 751º referido, mas ao artigo 749º do Código Civil, norma que se reporta aos privilégios gerais, ainda que mobiliários (outros não prevê o Código), sendo certo que há uma clara afinidade entre os privilégios gerais, mobiliários ou imobiliários, a justificar a chamada desta norma, do mesmo modo que existe afinidade entre os privilégios especiais, sejam eles mobiliários ou imobiliários (cfr. supra).

Conclui-se, deste modo, que não há, sobre o imóvel que o recorrido adquiriu ao executado, o direito de seqüela defendido pela recorrente Fazenda Pública, e que justificou a reversão da execução, pelo que nenhuma censura merece a sentença que assim mesmo decidiu.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Sem custas, por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M. P., *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*STA. Competência em razão da hierarquia. Elemento 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 23.714. Recorrente: Banco Nacional Ultramarino, S. A., Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo BANCO NACIONAL ULTRAMARINO, S.A. do despacho do T.T. da 1ª Instância de Faro, proferido em 21/12/98 que por extemporaneidade, indeferiu liminarmente a reclamação de créditos que o mesmo deduzira.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A) - A reclamação indeferida liminarmente foi formulada na seqüência do douto despacho de sustação da execução ordinária n.º 161196, da 2ª secção do Tribunal Judicial da Comarca de Silves, que o ora recorrente, movia contra a executada, ao abrigo do disposto no art.º 871º do C. Processo Civil.

B) - O douto despacho de sustação da execução pendente no Tribunal Judicial da Comarca de Silves, foi notificado ao Banco exe-

quente, ora recorrente, por registo de correio de 24/03/98, endereçado ao seu mandatário, que se considera notificado em 27/03/98.

C) - O Banco reclamante, apesar de credor com garantia real sobre o prédio vendido nos autos, com penhora registada definitivamente a seu favor, pela inscrição F-2, desde 3/12/97, antes da realização da venda, não foi citado na execução fiscal nos termos do disposto no n° 1 do art. 321º do C.P.Tributário.

D) - O B.N.U. dispunha de 15 dias contados da notificação do despacho de sustação para reclamar o seu crédito, nos termos do n° 2 do art. 871 º, do C.P. Civil, regra respeitante à reclamação de créditos e, como tal aplicável na reclamação dos mesmos na execução fiscal, como é o caso vertente, por força do disposto no art. 334º do C.P. Tributário.

E) - Aquele prazo do reclamante iniciou-se em 28/03/98 e suspen-deu-se com o início das férias judiciais da Páscoa, de 5 a 13 de Abril de 1998, terminando apenas em 20 de Abril de 1998, pelo que a apre-sentação da reclamação em 15 deste mesmo mês foi tempestiva con-trariamente ao decidido no douto despacho "a quo".

F) - Se não fosse este o caso, o que não se concede e, aqui apenas se admite como mera hipótese de trabalho, iniciando-se o prazo em 28/3/98, e não ocorrendo a aludida suspensão do prazo mercê das férias judiciais, sempre o acto praticado no terceiro dia útil subsequen-te ao termo do prazo.

G) - Findando este em 12/4/98, seria tempestivo em 15/4/98, deven-do o reclamante ser notificado nos termos e para os efeitos do dispo-sto no n° 6, do art. 145º do C. Processo Civil e, só na falta de pagamen-to da respectiva multa, se poderia considerar a apresentação da recla-mação feita fora de prazo.

H) - O douto despacho recorrido não deveria ter considerado desa-tempada a reclamação de créditos do B.N.U.; e deveria tê-la admitido liminarmente, porque tempestiva, violando o MmºJuiz "a quo" com o decidido o disposto nos arts. 871º e 145º do C.P. Civil aplicáveis por força do disposto no art. 334º do C.P. Tributário.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recur-so, revogando-se o douto despacho recorrido que deverá substituir-se por outro que admita liminarmente a reclamação de créditos do Banco recorrente."

O Exmºmagistrado do M.P., no seu parecer, excepcionou, todavia a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito.

E, corridos os vistos legais, 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, as três primeiras e referidas conclusões do recurso constituem quase exclusivamente matéria de facto, que não consta da decisão recorrida.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdic-ionais interpostos dos Tribunais Tributários de 1º Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art. 32º n° 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º n° 1 al. a) do mesmo diploma, com-pete conhecer "dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1º stância, salvo o disposto na alínea b) do n° 1 do art. 32.º"

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo antes, radicá-la no 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 20 000\$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — M.P. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contencioso aduaneiro. Recurso contencioso de acto de director de alfândega acto de competência do director-geral das alfândegas. Recorribilidade contenciosa. Recurso hierárquico necessário. Constitucionalidade. Acto definitivo. Acto lesivo. Rejeição do recurso. Ilegalidade na interposição do recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Atribuindo o art. 25.º do Decreto-Lei n.º 104/93, de 5 de Abril, ao director-geral das Alfândegas competência para a revogação de autorizações relativas ao estatuto de depositário e regime de entreposto fiscal previstos nesse diploma e no Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, o acto do director de Alfândega em que se decidiu tal revogação não é verticalmente definitivo.*
- 2 — *A garantia constitucional da admissibilidade de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos, prevista no art. 268.º, n.ºs 4 e 5, da C.R.P., nas redacções de 1989 e posteriores, não obsta à possibilidade de a lei condicionar a abertura da via contenciosa de impugnação de actos de subalternos a prévia impugnação graciosa, quando esta tem efeito suspensivo e do acto do subalterno não resulta a afectação de qualquer direito do interessado.*
- 3 — *Um acto não deve considerar-se lesivo, para efeitos de recorribilidade contenciosa imediata, se a lei põe à disposição dos particulares meios gratuitos que afastam a possibilidade de o acto produzir efeitos sobre a esfera jurídica destes.*
- 4 — *O recurso contencioso interposto de um acto não verticalmente definitivo e cujos efeitos poderiam ser afastados através da interposição de recurso hierárquico deve ser rejeitado por manifesta ilegalidade na sua interposição (art. 57.º, § 4.º, do R.S.T.A.).*

Recurso n.º 23.820. Recorrente: MLB COM. de Bebidas L.<sup>da</sup>  
 Recorrido: Director da Alfândega de Setúbal. Relator: Ex.m.º Cons.  
 Dr. Jorge de Sousa:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

MLB - COMÉRCIO DE BEBIDAS, LIMITADA, com sede em Vendas de Azeitão, interpôs no Tribunal Tributário de 2.ª Instância recurso contencioso de um acto praticado pelo Senhor Director da Alfândega de Setúbal, que decidiu cancelar o regime de Entrepósito Fiscal, bem como o estatuto de depositário autorizado que lhe tinham sido previamente atribuídos.

Aquele Tribunal (então já Tribunal Central Administrativo) rejeitou o recurso com fundamento em ilegalidade da sua interposição, por o acto impugnado ser contenciosamente irrecorrível.

Inconformada, a recorrente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

a) *O art. 268.º da C.R.P. garante a recorribilidade contenciosa dos actos administrativos;*

b) *o n.º 4 do mesmo artigo apenas faz depender essa recorribilidade contenciosa da efectiva lesão dos direitos e interesses legalmente consagrados;*

c) *no caso "sub judice" verificou-se grave lesão dos interesses e direitos não só do alegante mas também dos seus funcionários;*

d) *impedir a alegante de recorrer directamente aos tribunais constitui violação do exercício dos direitos constitucionalmente consagrados.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, pelas seguintes razões:

1 - *O objecto do presente recurso consiste em saber se o acto do Director da Alfândega de Setúbal, que cancelou a qualidade de Entrepósito Fiscal e de Depositário Autorizado da recorrente, é recorribível.*

2 - *Desde logo, importa referir que da conjugação do disposto nos arts 3º, als. a) e b) do Decreto-Lei n.º 52/93 de 26/2, 21º, 22º e 25º do Decreto-Lei n.º 104/93 de 5/4 resulta claro que a competência para a autorização e revogação do estatuto de depositário autorizado e do regime de entreposto fiscal é do Director-Geral das Alfândegas.*

*Por outro lado, não nos podemos esquecer que, com o Decreto-Lei n.º 324/93 de 25/9, que aprovou a orgânica da Direcção-Geral das Alfândegas, a autoridade recorrida é um subalterno na respectiva cadeia hierárquica - um chefe de divisão -, naturalmente subordinado ao respectivo Director.*

*Sendo assim, a sua competência é, pois, de natureza separada e não reservada, como é, aliás, regra no nosso direito administrativo quanto aos actos praticados por subalternos.*

*Deste modo, no caso cabia recurso hierárquico necessário para o Director-Geral, pelo que o acto recorrido não constitui a última palavra da administração aduaneira e, como tal, não é lesivo nem recorribível (cfr. art. 25º, n.º 1 da LPTA). Neste sentido se tem vindo a pronunciar este Supremo Tribunal (vide, por todos, Ac. de 18/11/98, in rec. n.º 22.943).*

3 - *Por último e como se refere no aresto citado, daqui não resulta qualquer ofensa à garantia do recurso contencioso prevista no n.º 4 do art. 268º da CRP, uma vez que "... a garantia constitucional da*

*admissibilidade de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos não obsta à possibilidade de a lei condicionar a abertura da via contenciosa de impugnação de actos de subalternos a prévia impugnação graciosa.*

*Com efeito, nestes casos de impugnação graciosa necessária, o acto inicial continua a ser recorrível mediatamente, através do acto que decide a impugnação graciosa, que o incorpora se o confirma...*

*Assim, a imposição da obrigatoriedade de impugnação graciosa não constitui uma restrição do direito ao recurso contencioso, pois o acto inicial, no caso de subsistir na ordem jurídica com possibilidade de afectar a posição jurídica do interessado, é susceptível de ser apreendido contenciosamente...*

*Por outro lado, também não nos parece que daqui resulte, qualquer lesão grave para os interesses da recorrente, bem como dos seus funcionários, na medida em que o acto recorrido não produz qualquer efeito prático definitivo na esfera jurídica da recorrente.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

a) - *A recorrente desenvolve a sua actividade no âmbito de comercialização de bebidas alcoólicas e, nessa qualidade, tem vindo a usufruir do Estatuto de Depositário Autorizado e a utilizar o regime de Entreposto Fiscal, ambos previstos no DL n.º 52/93 de 26-02, conjugado com o DL n.º 104/93 de 05-04.*

b) - *Quer o Estatuto de Depositário Autorizado, a que foi atribuído o n.º 1503589330, quer o regime de Entreposto Fiscal a que foi atribuído o n.º 39943761, foram devidamente autorizados pela Direcção Geral das Alfândegas, conforme notificação de 12-07-96, cuja fotocópia foi junta a fls. 7.*

c) - *Em 17-03-97, a recorrente apresentou requerimento na Alfândega de Setúbal, dirigido ao seu Director, onde solicita que "...se digne autorizar o reforço da garantia n.º 29/96 para o montante de cinco milhões de escudos (5.000.000\$00) em virtude do acréscimo de circulação verificado nos últimos meses, de produtos saídos do Entreposto." (cf. doc. junto ao processo instrutor, em apenso).*

d) - *Sobre o requerimento referido em c), foi elaborado o parecer junto ao processo instrutor, e com base no mesmo, proferido em 21-03-97, pelo Sr. Director da Alfândega de Setúbal, o despacho aqui recorrido, que se transcreve:*

*"Concordo. Proceda-se ao cancelamento, por incumprimento do n.º 1 do art.º 26º, conjugado com o pressuposto de idoneidade fiscal constante da alínea e) do art. 23º, ambos do DL n.º 104/93, bem como da responsabilidade solidária dos gerentes, prevista nos arts. 12º e 13º do CPT, aprovado pelo DL n.º 154/91 de 23-04, conjugado com o processo de execução fiscal da firma sociedade Vinícola Terras das Abadessas L.da.; face à notícia apresentada e aos valores avalie-se a situação com o sistema APRF, para possível envio ao Ministério Público." (cf. processo instrutor, em apenso).*

e) - *O parecer referido em d), foi elaborado em 20-03-97, e é do seguinte teor:*

1. *Solicitou a empresa o reforço da garantia n.º 29/96, no valor de 2000 contos, para o montante de 5000 contos, através do req. N.º 942/97.*

2. *Analisado o movimento da firma, constata-se que autoliquidou ISBA no mês de Janeiro no montante de 3.280.320\$00 e o montante de 19.925.184\$00, no mês de Fevereiro.*

3. Analisados os DAA's constata-se que o montante envolvido nos exemplares 4 é de cerca de 106.000 contos e nos exemplares 1A de 17.000 contos.

4. O SAPRF tem vindo a desenvolver uma acção continuada de fiscalização junto da empresa, que culmina na data de hoje com um apuramento de facturas de introduções no consumo, de cerca de 75.000 contos, segundo o relatório elaborado nesta data (após deslocações sucessivas e varejo efectuado).

5. A garantia solicitada enquadra-se no disposto no n.º 1 do art. 26º do DL n.º 104/96 de 05-04, que dispõe que a mesma « será de 10% do montante médio trimestral reportado às introduções no consumo ».

6. No caso vertente, a garantia nunca poderá ser inferior a 11.000 contos, pelo que o montante proposto revela-se manifestamente insuficiente.

7. Tem esta Alfândega conhecimento, através da nota n.º 606/97 da Alfândega de Peniche, que o gerente da firma o Sr. José Duarte Barata, é também gerente da firma Sociedade Vinícola Terras das Abadessas L.da., sobre a qual impende um processo de execução fiscal no valor de 155.000 contos, tendo-lhe sido cancelado o regime de Entreposto Fiscal.

8. Nos termos do art. 23º, alínea e), é exigida declaração, com assinatura reconhecida pelo notário, em que os gerentes não foram condenados com trânsito em julgado em processos de crime ou de execução fiscal. Em face do exposto e considerando o inadequado montante da garantia sou de parecer que deveria ser apreendida mercadoria que respondesse pela dívida, até apresentação de garantia adequada, contudo dado que o SAPRF, ao deslocar-se ao local, hoje, constatou que os armazéns se encontram vazios, sou de parecer proceder ao cancelamento do regime de Entreposto Fiscal, bem como do estatuto de depositário autorizado, por incumprimento do n.º 1 do art. 26º, conjugado com o pressuposto de idoneidade fiscal constante da alínea e) do art. 23º, ambos do DL n.º 104/93, bem como da responsabilidade solidária dos gerentes prevista nos art. 12 e 13 do CPT, aprovado pelo DL n.º 154/91 de 23-04. A consideração de V. Ex.ª - cf. processo instrutor, em apenso.

e) - O despacho referido em c), foi notificado à recorrente, pelo ofício n.º 1076 de 24-03-97, do seguinte teor.

" Fica V. Ex.a notificado que por meu despacho de 96.03-21, foi cancelado o regime de Entreposto Fiscal com o n.º 39943761, bem como o estatuto de depositário autorizado com o n.º 1503589330, com o seguinte fundamento: « por incumprimento do n.º 1 do art. 26º do DL n.º 104/93 de 5 de Abril» - cf. doc. fls. 6.

f) - Em 25-03-97 e em cumprimento do despacho referido em d), foi lavrado o auto de apreensão, junto ao processo instrutor, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

g) - O presente recurso contencioso foi interposto em 03-04-97 (cf. fls.2).

h) - Em 15-04-97, a recorrente solicitou ao Director da Alfândega de Setúbal a reapreciação do despacho referido em d), requerendo a sua revogação, nos termos do requerimento junto ao processo instrutor e cujo teor, pela sua extensão, aqui se dá por integralmente reproduzido.

i) - Prestada informação pelos serviços, em 18-04-97 e junto parecer do SAPRF, de 30-04-97, foi proferido novo despacho, pelo Director da Alfândega de Setúbal, em 30-04-97, do seguinte teor, que se transcreve:

" Concordo com as propostas apresentadas 1 e 2 e a), b), c) e d).

Dê-se, de imediato, conhecimento à firma MLB - Comércio de Bebidas L.da. " (cf. processo instrutor em apenso).



j)- As propostas referidas no despacho a que se alude em i), constatado do também ali referido parecer do SAPRF que, nessa parte, se transcreve, dando-se, no restante, por integralmente reproduzido:

" 1. Não havendo, em nossa opinião, razões objectivas suficientes para a manutenção do cancelamento do E.F. e estatuto de DA, dever-se-á aceitar a garantia proposta (12.000 contos) apesar de manifestamente insuficiente face à ausência de património da empresa e às dívidas a vencer até 15 de Junho próximo.

2. Levantamento da apreensão da mercadoria existente no EF mediante o processamento da respectiva DIC.

No entanto, tendo em conta todos os indícios e suspeitas de fraude, deverão ser tomadas medidas preventivas, ao abrigo das alíneas d) e e) do art. 1.º do DL n.º 52/93.

a) - Revogação da autorização do procedimento simplificado de declaração de introdução no consumo.

b)- Quanto à recepção da mercadoria, deverá ser adoptado o seguinte procedimento:

Comunicação prévia à Alfândega da data e hora da chegada das mercadorias ao EF em suspensão de imposto, que deverá acontecer durante o horário normal de expediente com uma antecedência suficiente para uma eventual conferência da descarga.

c)- Quanto à expedição de mercadorias aplicar-se-á mutatis mutandis o ponto b).

d)- Quanto à abertura e funcionamento deverá o entreposto Fiscal estar aberto durante o horário normal de expediente da Alfândega. Fora deste horário, e na perspectiva de movimentos a efectuar aos fim de semana ou dias feriados, deverá a firma comunicá-los até às 17h do dia útil imediatamente anterior. " (cf. processo instrutor em apenso).

l)- A recorrente foi notificada do despacho referido em i) pelo ofício n.º 1973 de 05-05-97. (cf. referido ofício, junto ao processo instrutor em apenso e cujo teor aqui se dá por reproduzido).

m)- Em 12-05-97, é feita participação, pelos serviços, onde, além do mais se informa que, a recorrente, " após ter sido concedida a reabertura do Entreposto Fiscal com os condicionalismos impostos pelo ofício n.º 1973 de 05-05-97 desta Alfândega (...) "...procedeu", através do seu sócio gerente António Barata, "... à venda da mercadoria que se encontrava apreendida, com a apresentação da necessária Declaração de Introdução no Consumo (DIC). Justificou tal facto telefonicamente (...), dizendo que teria sido autorizada a fazê-la por nós nos dias 02 e 05 de Maio p.p. ", o que ali é negado. Salientando-se o facto de ter havido uma "... utilização abusiva por parte da firma em questão, de um regime e estatuto cancelados, pois, " tanto o regime invocado como o referido estatuto só seriam restabelecidos desde que cumprida a condição essencial ou seja, a constituição de garantia de detenção de 12.000 contos", pelo que é proposta "...a manutenção do cancelamento do EF e a revogação do estatuto de depositário autorizado da firma MLB-Comércio de Bebidas L.da., com o fundamento invocado no ofício n.º 1076 de 24-03-97" (cf. processo instrutor em apenso).

n)- Sobre a participação referida em m), incidiu em 12-05-97, despacho do Director da Alfândega de Setúbal, do seguinte teor, que se transcreve: "Concordo. Registe-se e autue-se como contra-ordenação.

Notifique-se a firma da manutenção do cancelamento do regime de Entreposto Fiscal e Estatuto de Depositário Autorizado por: Incumprimento do estatuto no n.º 1 do art. 26 do DL n.º 104/93 de

05-04, que deu origem à utilização indevida do regime. " (cf. processo instrutor em apenso).

o) - A recorrente foi notificada do despacho referido em n), pelo ofício n.º 2081 de 13-05-97 (cf. processo instrutor em apenso).

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se o acto impugnado é contenciosamente recorrível.

Resulta da matéria de facto fixada pelo T.C.A. que a recorrente tem vindo a usufruir do Estatuto de Depositário Autorizado e a utilizar o regime de Entrepósito Fiscal, previstos nos Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, e 104/93, de 5 de Abril, situações essas que foram canceladas pelo acto impugnado, praticado pelo Senhor Director da Alfândega de Setúbal.

Nos termos do art. 25.º do Decreto-Lei n.º 104/93, de 5 de Abril, compete ao director-geral das Alfândegas revogar as autorizações para utilização de tal regime e estatuto.

Este foi o entendimento aceite no acórdão recorrido, sobre a competência.

A recorrente não contesta, neste ponto, o decidido, limitando-se a levar às conclusões das suas alegações, que delimitam o objecto do recurso jurisdicional (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.), a questão da recorribilidade directa e imediata do acto do Senhor Director da Alfândega de Setúbal por ser imediatamente lesivo.

Por isso, deve ter-se por assente aquela competência do director-geral das Alfândegas.

Sendo ao acto impugnado praticado por um subalterno da entidade que à face da lei tem competência para praticar o acto, sem basear a sua prática em delegação de competência, o acto praticado não pode considerar-se, naturalmente, como verticalmente definitivo, pois não foi proferido nem pela entidade que a lei indica como competente. (1)

Por isso, em princípio o acto estava sujeito a recurso hierárquico necessário, como pressuposto para a abertura da via contenciosa.

A sua recorribilidade contenciosa, porém, apesar da falta de definitividade vertical, poderá estar assegurada se o acto impugnado se puder considerar como lesivo.

4 - Na redacção da C.R.P., introduzida na revisão de 1982, estabelecia-se, no n.º 3 do art. 268.º, que

***É garantido aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido.***

No n.º 4 do art. 268.º da C.R.P., na redacção saída da revisão constitucional de 1989, e mantida na revisão de 1992, estabelece-se que

***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.***

---

(1) Aliás, mesmo que fosse praticado pelo director-geral das Alfândegas, entidade a quem a lei atribui a competência, não se poderia concluir, desde logo, pela definitividade vertical, pois, se se tratar de uma competência não exclusiva, o acto estará sujeito a recurso hierárquico necessário para o órgão superior da administração fiscal, como se entendeu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 18-11-98, proferido no recurso n.º 22943.

Porém, no caso dos autos, não é necessário apreciar a natureza da competência atribuída ao director-geral das Alfândegas pelo art. 25.º do Decreto-Lei n.º 104/93, pois o acto foi praticado por um seu subalterno e, por isso, sem delegação de poderes, nunca poderia considerar-se como verticalmente definitivo.

Este direito foi mantido na revisão de 1997, no mesmo n.º 4 do art. 268.º, em que se estabelece que:

*É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.*

A primeira questão que se coloca é a de saber se, após a revisão constitucional de 1989, tem de ser admitido recurso contencioso de actos administrativos não definitivos e, conseqüentemente, se são incompatíveis com a Constituição as normas que prevêm impugnações gratuitas necessárias.

Sobre esta matéria, o Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo, uniformemente, que a garantia constitucional da admissibilidade de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos não obsta à possibilidade de a lei condicionar a abertura da via contenciosa de impugnação de actos de subalternos a prévia impugnação gratuita.

Com efeito, nestes casos de impugnação gratuita necessária, o acto inicial continua a ser recorrível mediamente, através do acto que decide a impugnação gratuita, que o incorpora se o confirma (se não o elimina ou substitui, hipóteses em que, obviamente, deixa de ter relevância o acto inicial).

Assim, a imposição da obrigatoriedade de impugnação gratuita não constitui uma restrição do direito ao recurso contencioso, pois o acto inicial, no caso de subsistir na ordem jurídica com possibilidade de afectar a posição jurídica do interessado, é susceptível de ser apreciado contenciosamente.

Trata-se, antes, de um condicionamento daquele direito ao recurso contencioso, visando afastar a sua admissibilidade apenas quando ele é desnecessário.

Este condicionamento não é proibido pela Constituição, como o não são outros, como a sujeição a prazos ou a imposição regras processuais, que em vez de restringirem o exercício do direito visam assegurá-lo eficazmente.

Como refere VIEIRA DE ANDRADE,

*O exercício dos direitos fundamentais no espaço, no tempo e no modo, só será muitas vezes (inteiramente) eficaz se houver medidas concretas que desenvolvendo a norma constitucional, disciplinem o uso previnam o conflito ou proibam o abuso e a violação de direitos. Essa necessidade prática (que não se deve confundir com uma necessidade jurídica) é particularmente notória quando se trata de efectivar direitos em que predomina o aspecto institucional, mas pode ser referida à generalidade dos direitos fundamentais.*

Nestes casos, as leis são leis reguladora(s) (leis de organização), que organizam e disciplinam a «boa execução» dos preceitos constitucionais e que, com essa finalidade, poderão, quando muito, estabelecer condicionamentos ao exercício dos direitos. A sua intenção não é restringir, mas, pelo contrário, assegurar praticamente e fortalecer o direito fundamental constitucionalmente declarado. (2)

(2) Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, páginas 226-229.

Sobre a distinção entre restrição e condicionamento de direitos, podem ver-se os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 74/84 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 351, página 172, e 201/86 (publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, n.º 7 tomo II, página 933).

Por isso, é de concluir que é compatível com a Constituição a previsão da obrigatoriedade de recurso hierárquico necessário, como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo <sup>(3)</sup> e também o Tribunal Constitucional. <sup>(4)</sup>

5 - Assim, a recorribilidade do acto impugnado, só poderia derivar da sua lesividade.

Porém, esta lesividade terá de ser aferida em função da existência ou não de meios gratuitos que possam obstar à produção de efeitos lesivos sobre a esfera jurídica do recorrente, pois, se existirem esses meios e o interessado não os utilizar, será a si próprio que pode imputar a lesividade do acto.

Por isso, como actos lesivos para efeitos daquelas normas constitucionais, deverão considerar-se apenas aqueles que sejam aptos a produzir efeitos negativos na esfera jurídica dos particulares e que não possam ser afastados por meios gratuitos.

6 - O art. 166.º do Código do Procedimento Administrativo estabelece que «*podem ser objecto de recurso hierárquico todos os actos administrativos praticados por órgãos sujeitos aos poderes hierárquicos de outros órgãos, desde que a Lei não exclua tal possibilidade*».

No caso dos autos, é inequívoco que o autor do acto impugnado está sujeito a poder hierárquico, não só por parte do director-geral das Alfândegas (art. 327.º, n.º 15.º da Reforma Aduaneira), mas também por parte do Governo [arts. 182.º e 199.º, alínea d), da C.R.P.].

Por isso, o recorrente poderia ter interposto recurso hierárquico do acto do Senhor Director da Alfândega de Setúbal, uma vez que a Lei não exclui essa possibilidade. \*

Este recurso hierárquico, na falta de norma especial, tinha efeito suspensivo (art. 170.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo), pelo que era um meio idóneo para obter, imediatamente, o afastamento dos efeitos lesivos que pudesse ter sobre a esfera jurídica do recorrente.

Nestas condições, pelo que se disse, não pode considerar-se como lesivo o acto impugnado, pois os eventuais efeitos que ele possa ter sobre a esfera jurídica do recorrente são imputáveis a ele próprio, por não ter utilizado o meio que a lei põe ao seu dispor para suspender a eficácia do acto.

Consequentemente, o acto impugnado tem de considerar-se como não sendo lesivo, para efeitos do art. 268.º, n.º 5, da C.R.P., e, por isso, não é contenciosamente recorrível, sendo correcta a decisão do T.C.A. de rejeitar o recurso contencioso dele interposto (art. 57.º, § 4.º, do R.S.T.A.).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça que se se fixa em 20.000\$00, com procuradoria de 40 % (arts. 5.º, § único, 6.º, § 4.º, e 18.º da Tabela de Custas e art. 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Lopes Sousa* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Ernâni Figueiredo*.

<sup>(3)</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 27-5-92, proferido no recurso n.º 13604, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-94, página 146;

- de 3-6-92, proferido no recurso n.º 13635, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-94, página 154; e

- de 2-12-93, proferido no recurso n.º 15399, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-5-96, página 4163.

<sup>(4)</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 603/95, de 7-11-95, proferido no processo n.º 223/96, publicado no *Diário da República*, II Série, de 14-3-96, página 3484.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Competência territorial para a instrução, aplicação de coima e recurso judicial. Requisitos da decisão de aplicação de coima. Falta de indicação do local e momento das infracções. Regime de I.V.A. aplicável e elemento subjectivo. Nulidade insuprível.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É territorialmente competente para a instrução do processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira prevista nos arts. 26.º n.º 1, do C.I.V.A. e 29.º n.ºs 1 e 2, do R.J.I.F.N.A. consubstanciada por falta de entrega de meios de pagamento em simultâneo com o envio da declaração periódica mensal, a repartição de finanças da área da sede ou domicílio da entidade arguida (art. 196.º, n.º 3 do C.P.T.).*
- 2 — *É territorialmente competente para aplicar a coima pela contra-ordenação referida o director distrital de finanças da mesma área, nos termos dos arts. 54.º, n.º 1, e 5.º, n.º 3, do R.J.I.F.N.A.*
- 3 — *Cabe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância da área da sede da autoridade que aplicou a coima conhecer do recurso judicial da respectiva decisão (art. 63.º, n.º 1, do E.T.ºF.).*
- 4 — *Variando as obrigações do contribuinte arguido, sujeito passivo de I.V.A., conforme o regime que lhe seja aplicável é necessário que na decisão de aplicação de coima seja feita referência a esse regime.*
- 5 — *Sendo relevante a indicação dos momentos da prática das infracções, pelo menos, para efeitos de determinação dos prazos de prescrição e não sendo impossível fazer tal indicação, tal indicação deve constar da decisão de aplicação de coima.*
- 6 — *A falta dos requisitos referidos constitui nulidade insanável do processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira, nos termos dos arts. 212.º, n.º 1, alínea b) e 195.º, n.º 1, alínea d), do C.P.T.*
- 7 — *Resultando da lei o lugar da prática da infracção, imputável ao arguido a título de omissão a sua indicação não faz parte da «descrição sumária dos factos referida no art. 212.º, n.º 1, alínea b), do C.P.T.*
- 8 — *A não inclusão expressa na decisão de aplicação de coima de referência ao elemento subjectivo da infracção, no caso de imputação de infracção por negligên-*

---

- n.º 159/96, de 7-2-96, proferido no processo n.º 41/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 454, página 258; e  
n.º 499/96, de 20-3-96, proferido no processo n.º 383/93, publicado no *Diário da República*, II Série, de 3-7-96, página 8902.

*cia não é elemento imprescindível da descrição sumária que deve constar daquela decisão.*

Recurso n.º 23.834, Recorrente: METALOESTE Sociedade Industrial Metalúrgica L.ª; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - METALOESTE - Sociedade Industrial Metalúrgica, L.ª, com sede na Batalha, recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria que julgou improcedente o recurso judicial que interpôs da decisão administrativa de aplicação de coima.

O recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1.º - *Ao não reconhecer a incompetência territorial da Repartição de Finanças do Concelho da Batalha para instruir o processo de contra ordenação, do Director Distrital de Finanças de Leiria para proferir decisão, e do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria para conhecer do recurso interposto daquela, a Sentença recorrida violou o disposto nos artigos 26.º e 40.º do CIVA, 196 n.ºs 1 e 2 do C.P.T. e art. 5.º n.º 2 e 54.º do RJFNA. Com efeito,*

2.º - *O incumprimento da obrigação da entrega do meio de pagamento do IVA pelo contribuinte nos SAIVA, constitui infracção omissiva, determinando-se a competência para a instrução do processo por contra ordenação a Repartição de Finanças apurada nos termos do disposto no artigo 196.º n.º 2 do C.P.T. e do n.º 2 do artigo 5.º do RJFNA.*

3.º - *A competência para proferir Decisão cabe ao Director Distrital de Finanças da área onde foi cometida a infracção, como estabelece o art. 54.º n.º 2 do RJFNA, 54.º. A competência para conhecer do recurso jurisdicional interposto da Decisão proferida pela Autoridade Administrativa, cabe ao Tribunal Tributário da 1.ª Instância da área onde foi cometida a infracção, como decorre do disposto nos artigos 39.º, 46.º n.º 1 e 196.º n.ºs 1 e 2 do C.P. T..*

5.º - *Ora a incompetência invocada deveria ser reconhecida declarando-se incompetente a Repartição de Finanças do Concelho da Batalha para instruir o processo, o Ex.º Director Distrital de Finanças para proferir a Decisão, e consequentemente determinada a remessa dos autos para a Repartição de Finanças do Bairro Fiscal onde se situam os SAIVA, revogando-se a Decisão que aplicou a coima ou declarando-se a mesma nula nos termos do disposto no artigo 201.º do C.P.C.*

6.º - *Ou, se assim se não entendesse, deveria declarar-se territorialmente incompetente o Meritíssimo Juiz "a quo", em cumprimento do disposto nos artigos 39.º, 46.º n.º 1 e 196.º nos 1 e 2, determinando a remessa dos Autos para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância competente, o de Lisboa, em obediência ao art. 47.º n.º 1, preceitos todos do C.P. T.*

7.º - *Contrariamente ao expendido na Sentença sob recurso, a Decisão que aplicou a coima não contém os requisitos exigidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 212.º do C.P. T.*

8.º - *Na verdade, a Decisão (de fls...) que aplicou a coima à recorrente, omite qualquer referência à circunstância de a arguida estar registada como sujeito passivo de IVA, ao regime de periodicidade da respectiva declaração às circunstâncias de tempo e de lugar do come-*

timento da infracção, bem como ao preenchimento do elemento subjectivo do tipo de ilícito, isto é, se a arguida actuou com negligência

9 - Por outro lado, não se pronuncia o Meritíssimo juiz "a quo" na sua Sentença, sobre o alegado pela recorrente, no sentido de a decisão sancionatória não a identificar como entidade registada no regime do IVA, nem indicar as circunstâncias de tempo e modo da omissão constitutiva da infracção que aprecia nem ao facto de não ser feita alusão ao preenchimento do elemento subjectivo do tipo de ilícito, isto é, se actuou com dolo ou negligência.

10º - A Decisão que aplicou a coima à arguida não se encontra suficientemente fundamentada nomeadamente porque não dá como assentes, nem refere, quanto à factualidade que aprecia diversos dos elementos constitutivos da prática do ilícito, pelo qual, a final, vem a condenar a recorrente.

11 - Assim, considerando que o artigo 212º n.º 1 al. b) do C.P.T. exige uma descrição sumária dos factos que preenchem a infracção, e que tal descrição há-de conter os requisitos com a mesma natureza das emergentes das disposições do artigo 375º do Cód. de Processo Penal, por virtude da aplicação ao caso, do preceituado nos artigos 52º do RJFNA, 41.º do Dec. Lei n.º 433/82 de 27/10, 374º, 375.º e 379º do Código de Processo Penal, 32º n.º 8 da Constituição da República Portuguesa, e do Princípio do Estado de Direito, tal descrição não consta da Decisão de aplicação de coima em apreço. 12º - Pelo que, é nula tal Decisão, nulidade decorrente da conjugação da alínea b) do n.º 1 do art. 212º do C.P. T., com o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 195º do C.P. T.

13º - Ao pronunciar-se no sentido de não reconhecer tal nulidade, a Sentença sob recurso violou os preceitos atrás citados, não tendo aliás, seguido a Jurisprudência do Douro Acórdão da 2ª Secção desse Supremo Tribunal, de 25/03/98, proferido no processo n.º 22.218.

14º - Não se retira da decisão que aplicou a coima, que a recorrente tenha tido uma conduta negligente, porque tal qualificação não consta dessa decisão, nem na mesma é feita qualquer referência a elementos factuais subjectivos que preencham a norma incriminadora.

15º - A mera indicação, na referida decisão, ao preceito legal incriminador (art. 29º n.º 2 do RSIFNA), contrariamente ao que parece querer apontar a Sentença sob recurso, não faz presumir qualquer realidade fáctica

16º - Ao não conter tais elementos, a decisão que aplicou a coima teria que concluir pela absolvição da arguida, e não pela sua condenação, pelo que violou o disposto nos artigos 29º n.º 2 do RJFNA, 191.º do C.P.T. e 13º do Código Penal, ex vi dos artigos 4 e 52º do RJFNA.

17º - Ao confirmar a Decisão recorrida, não declarando a incompetência territorial da Repartição da Finanças do Concelho da Batalha do Director Distrital de Finanças de Leiria, do Tribunal "ad quo", ou ao não declarar a nulidade da Decisão que aplicou a coima ou ao não revogar tal decisão absolvendo a arguida recorrente, a Sentença recorrida violou o preceituado nos artigos 26.º e 40.º do CIVA, 39.º, 46.º n.º 1, 47.º n.º 1, 195.º n.º 1 al. d), 196 nos 1 e 2, 212.º n.º 1 al. b) do C.P. T., 4.º, 5.º n.º 2, 29.º n.º 2, 52.º e 54.º do RJFNA, 201.º do C.P. C., 41.º do Dec. Lei n.º 433/82 de 27/10, 374.º, 375.º e 379.º do Código de Processo Penal, 13º do Código Penal, 32º n.º 8 da Constituição da República Portuguesa e bem assim o Princípio do Estado de Direito.

Termina pedindo que o recurso ser julgado procedente, revogando-se a Sentença recorrida, anulando-se a Decisão de aplicação de

*coima e reconhecendo-se a incompetência territorial invocada, a nulidade da Decisão de aplicação de coima ou determinando-se a absolvição da arguida*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de o recurso merecer provimento quanto à questão da nulidade insuprível, ficando prejudicado o conhecimento da questão da incompetência.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - *Por infracção ao disposto no art. 26.º, n.º 1, e no art. 40.º, n.º 1, al. a), do CIVA, foi levantado contra a agora recorrente o auto de notícia de fls. 2, com a informação anexa de fls. 3, que aqui se reproduzem na íntegra, para todos os legais efeitos.*

2. *A arguida foi notificada, nos termos e para os efeitos do art. 199.º do CPT, em 5-5-98 (fls. 5 e v.º).*

3. *Por despacho de 28-8-98, proferido pelo Sr. Director de Finanças, no uso dos poderes que lhe foram delegados, a arguida foi condenada pela infracção p.p. no art. 26.º, n.º 1, do CIVA e no art. 29.º, n.º 2, do RJFNA (não enviou o meio de pagamento junto com a declaração periódica do IVA - período de Novembro de 1997 e imposto no valor de 2.952.277000) na coima de 600.000\$00 (fls. 9 e v.º).*

4. *Esta decisão foi notificada à arguida em 4-9-98, tendo o recurso dado entrada em 21-9-98 (fls. 12, 12-vº e 14).*

5. *A recorrente dedica-se ao fabrico de estruturas metálicas, quadros eléctricos e material de hotelaria, tendo cerca de dezassete trabalhadores ao seu serviço.*

6. *A data da infracção atravessava dificuldades económicas, que ainda subsistem*

7 *Devido a essas dificuldades existiam na recorrente salários em atraso, que ela procurava pagar, pese embora a sua pouca liquidez.*

8. *Em Maio do corrente ano entrou na firma, agora recorrente, um terceiro sócio, que lhe injectou capital.*

3 - A primeira questão colocada pela recorrente é a da competência territorial a repartição de finanças de Leiria para instruir o processo de contra-ordenação.

A contra-ordenação imputada à arguida consubstancia-se na falta de entrega à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA da quantia deste imposto referente ao mês de Novembro de 1997, que devia ser efectuada juntamente com a respectiva declaração, nos termos dos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, do CIVA.

A competência para a instauração e instrução dos processos de contra-ordenações fiscais não aduaneiras está estabelecida no art. 196.º do C.P.T., nos termos seguintes:

Artigo 196.º

Competência para a instauração e instrução

1 - *O processo de contra-ordenação será instaurado na repartição de finanças da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação.*

2 - *Para efeitos do disposto no número anterior e tratando-se de infracção omissiva, considera-se que a falta foi cometida na área da repartição de finanças onde a obrigação fiscal deveria ter sido cumprida*

3 - *Quando a obrigação fiscal possa ser cumprida em qualquer serviço da administração fiscal ou junto de outros organismos, o proces-*



*so correrá na repartição de finanças da área do domicílio ou sede do arguido ou onde os bens estiverem situados.*

*4 - Os documentos referidos no artigo 184.º serão remetidos pelos autuantes e participantes ou, no caso das denúncias, por quem as tiver recebido à repartição de finanças competente.*

A competência para a instauração e instrução dos processos relativos a infracções omissivas é regulada nos n.ºs 2 e 3 deste artigo: o n.º 2 reporta-se aos casos de obrigações que devem ser cumpridas em repartições de finanças determinadas, o n.º 3 refere-se aos restantes casos, abrangendo os casos em que a obrigação fiscal pode ser cumprida perante qualquer serviço da Administração Fiscal e aqueles em que ela pode ser cumprida perante «*outros organismos*» determinados, que, neste contexto, serão os órgãos desta Administração que não sejam repartições de finanças (para além de, eventualmente, organismos não englobáveis na Administração Fiscal, se a lei previr que perante eles sejam cumpridas obrigações fiscais).

A contraprova de que é este o entendimento correcto, encontra-se na manifesta falta razoabilidade dos resultados a que conduziria a interpretação defendida pela recorrente, que redundaria na atribuição de competência para a instrução de todos os processos contra-ordenacionais relativos a falta de entrega de meios de pagamento com as declarações de I.V.A. à repartição de finanças cuja área abrange a sede da Direcção de Serviços de Cobrança de I.V.A..

Na verdade, para além dos evidentes inconvenientes de ordem prática que haveria na concentração num só serviço da tramitação de todos os processos contra-ordenacionais relativos a tais infracções, tal solução traria manifestos inconvenientes para a defesa dos próprios contribuintes arguidos que residissem em locais do país afastados de Lisboa, pelas dificuldades e custos que teriam para exercerem eficazmente os seus direitos de defesa, designadamente para obterem o exame do processo e fazerem-se representar em actos processuais.

Por isso, não havendo vantagens para a Administração Fiscal nem para os próprios contribuintes em tal concentração de competência para os processos contra-ordenacionais, uma solução legislativa que consagrasse tal concentração, para além de dificilmente compaginável com o direito de defesa constitucionalmente reconhecido aos arguidos em processo contra-ordenacional (art. 32.º, n.º 10, da C.R.P.) seria manifestamente desacertada e, por isso, deve entender-se não consagrada na lei (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

No caso dos autos, como resulta do preceituado nos referidos arts. 26.º e 40.º, a entrega dos meios de pagamento em falta, deveria ser efectuada na Direcção de Serviços de Cobrança de I.V.A. e não em qualquer repartição de finanças.

Por isso, é este n.º 3 do art. 196.º que regula a competência territorial para a fase administrativa do processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira.

Assim, era competente para a tramitação do processo a repartição de finanças da área da sede da arguida, que era a da Batalha, que foi a que efectivamente instaurou e instruiu o processo.

Por isso, não ocorreu a incompetência territorial da repartição de finanças invocada pela recorrente.

4 - Nos termos do art. 54.º, n.º 1, do R.J.I.F.N.A., a competência para aplicação das coimas previstas no seu art. 29.º, em que se enquadra a aplicada nos autos, cabe ao director distrital de finanças da área onde a infracção teve lugar.

Assim, para determinar a quem cabe a competência para aplicação da coima torna-se indispensável determinar onde a infracção teve lugar.

O lugar onde se consideram praticadas as infracções é indicado pelo art. 5.º do R.J.I.F.N.A., que estabelece o seguinte:

1 - *As infracções fiscais consideram-se praticadas no momento e no lugar em que o agente actuar, de harmonia com os princípios constantes do Código Penal, sem prejuízo do disposto no n.º 3. (1)*

2 - *Tratando-se de infracções fiscais omissivas, estas consideram-se praticadas na área do serviço fiscal em que deveria ser cumprido ou se deveria considerar cumprido o dever violado e na data em que termine o prazo para o respectivo cumprimento.*

3 - *Em caso de deveres fiscais que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração fiscal ou junto de outros organismos, a competência para o conhecimento das respectivas infracções é estabelecida em função do domicílio ou sede do agente. (2)*

A infracção imputada à arguida consubstancia-se na falta de entrega à Direcção de Serviços de Cobrança de I.V.A. do montante do imposto exigível, em conformidade com o preceituado no art. 26.º, n.º 1, do C.I.V.A., que devia ser efectuada simultaneamente com a apresentação da declaração prevista no art. 40.º do mesmo diploma.

Assim, está-se perante uma infracção constituída por omissão do cumprimento de um dever e não por uma actuação, pelo que está afastada a possibilidade de a determinação do lugar da infracção ser feita em conformidade com o preceituado no n.º 1 do referido art. 5.º

No n.º 2 deste artigo, estabelece-se que as infracções omissivas, que é o caso da dos autos, se consideram «praticadas na área do serviço fiscal em que deveria ser cumprido ou se deveria considerar cumprido o dever violado».

Para efeitos de determinação de competência territorial, o campo de aplicação desta norma restringe-se à determinação do lugar da infracção nos casos de os deveres omitidos deveriam ser cumpridos perante em serviços que têm uma área de actuação delimitada, como é o caso das repartições de finanças e das direcções distritais de finanças.

Na verdade, se o serviço fiscal onde deveria ser cumprido o dever violado tiver uma área de actuação em todo o território nacional, a ilação que se retira daquele n.º 2, de que a infracção se considera praticada na sua área, não permite determinar, de entre a totalidade dos directores distritais de finanças que se incluem nessa área, qual deve ser considerado competente para aplicação da coima. (3) Por outro lado, não tem suporte legal entender-se, como pretende a recorrente, que a infracção se considere na área da sede do serviço fiscal com área de actuação em todo o território nacional, pois a Lei não faz qualquer referência à localização da sede desses serviços como critério definidor da localização da infracção.

Aliás, o facto de, noutras disposições relativas à competência territorial (como os arts. 54.º, n.ºs 1, 2 e 3, e 63.º, n.º 1, do E.T.A.F.), se fazer referência à localização da sede dos serviços, como elemento relevante para efeitos de determinação de

(1) Aditado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro.

(2) Redacção do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro.

(3) Afastámo-nos aqui, pelas razões que constam do texto, de decisões já proferidas por este Supremo Tribunal Administrativo no sentido de a omissão de entrega de meios de pagamento à Direcção de Serviços de Cobrança de I.V.A. se enquadrar no n.º 2 do art. 5.º do R.J.I.F.N.A.

competência territorial e se omitir idêntica referência no n.º 2 do art. 5.º do R.J.I.F.N.A., não pode deixar de concluir que, neste âmbito, a localização da sede dos serviços não é relevante para efeitos de determinação de tal competência.

Por isso, o referido n.º 2, apenas visa determinar o lugar de infracções omissivas em que o dever violado tinha de ser cumprido perante serviços fiscais sem área de actuação em todo o território nacional.

Consequentemente, tem de fazer-se apelo à norma residual do n.º 3 do mesmo artigo 5.º, que abrange os casos em que as obrigações fiscais podem ser cumpridas em qualquer serviço da administração fiscal e aqueles em que elas devem ser cumpridas em organismos diferentes dos previstos no n.º 2, que é o caso dos autos.

A interpretação deste n.º 3 do art. 5.º, assim, será paralela à que se deve fazer do n.º 3 do art. 196.º, onde são feitas idênticas referências a «qualquer serviço da administração fiscal» e «outros organismos», abrangendo-se nesta última expressão todos os organismos da Administração Fiscal não englobáveis no n.º 2.

Aplicando esta regra do n.º 3 do art. 5.º do R.J.I.F.N.A., o director distrital de finanças competente para aplicar a coima, será aquele cuja área abrange a sede da arguida.

Assim, inserindo-se a sede da recorrente na área da Direcção Distrital de Finanças de Leiria, era o respectivo Director a entidade competente para aplicar a coima.

Por isso, não ocorre também incompetência territorial, a este nível.

5 - Assente que era o Director Distrital de Finanças de Leiria a entidade competente para aplicação da coima, fica imediatamente definida a competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria para conhecer do recurso judicial que dela foi interposto.

Com efeito, no art. 63.º, n.º 1, do E.T.A.F., na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, estabelece-se que a competência para os recursos de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias, a que se refere a alínea f) do n.º 1 do art. 62.º do mesmo diploma, cabe ao tribunal da área da sede da autoridade que praticou o acto.

Esta norma do E.T.A.F. foi emitida após a publicação do C.P.T., pelo que, por força do preceituado no art. 7.º, n.º 2, do Código Civil, o critério de de competência que nela se estabelece tem de prevalecer sobre os anteriores estabelecidos no C.P.T., no seu art. 39.º, n.º 1, em que atribua competência para o conhecimento ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde se consumou a infracção para conhecer dos processos respectivos e no art. 213.º, n.º 2, de onde se inferia que o tribunal competente seria aquele que tivesse jurisdição na área da repartição de finanças onde correu termos o processo contra-ordenacional.

Assim, não ocorre também incompetência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria para o conhecimento do recurso judicial interposto pela recorrente.

6 - A recorrente imputa à decisão de aplicação de coima a violação do preceituado na alínea b) do n.º 1 do art. 212.º do C.P.T. por não se referir nela a circunstância de ela estar registada como sujeito passivo de I.V.A., o regime de periodicidade da respectiva declaração, as circunstâncias de tempo e lugar do cometimento da infracção, bem como o preenchimento do elemento subjectivo do tipo de ilícito.

A referida alínea b) estabelece que a decisão de aplicação de coima conterà a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas.

A falta deste requisito da decisão de aplicação de coima constitui nulidade insanável do processo de contra-ordenações fiscais não aduaneiras, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 195.º do C.P.T.

A aplicação da coima à arguida fundamentou-se na falta de envio de meio de pagamento juntamente com a declaração periódica do I.V.A. de Novembro de 1997.

Nos termos do art. 26.º, n.º 1, do CIVA., na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 257-A/96, de 31 de Dezembro, «sem prejuízo do disposto no regime especial dos pequenos contribuintes do IVA os sujeitos passivos são obrigados a entregar na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, através de um dos meios de pagamento previstos no Decreto-Lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto.»

A falta de tal entrega constitui uma contra-ordenação, prevista e punida nos termos do art. 29.º, n.ºs 1 e 2 do R.J.I.F.N.A., que estabelecem o seguinte:

1 - *A não entrega total ou parcial, pelo período até 90 dias, ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei será aplicável coima variável entre o valor da prestação em falta e o dobro da mesma sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.*

2 - *Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 1096 e metade do imposto em falta sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.*

O conhecimento da situação da arguida no regime do I.V.A. era um elemento indispensável para existência da infracção imputada à arguida, pois só se ela estivesse sujeita ao regime normal tinha a obrigação de declaração prevista no art. 40.º, n.º 1, e a correlativa obrigação de entrega de IVA indicada no n.º 1 do art. 26.º.

A integração no regime normal do I.V.A. é de um dos elementos da infracção e, por isso, não pode deixar de considerar-se como tendo de fazer parte da descrição sumária que é necessário incluir na decisão de aplicação de coima.

Nesta decisão não se inclui qualquer referência a tal regime, pelo que, desde logo, se deverá concluir pela insuficiência da descrição factual nela contida.

É irrelevante, para este efeito, que tal indicação esteja em outras peças processuais, designadamente no auto de notícia, como se refere na sentença recorrida.

Na verdade, na referida alínea b) do n.º 1, do art. 212.º do C.P.T. exige que a descrição sumária dos factos conste da própria decisão de aplicação de coima não se podendo considerar satisfeita tal exigência com a inclusão noutras peças processuais das indicações necessárias.

Quanto à indicação das circunstâncias dos momentos da ocorrência dos factos, a arguida também tem razão.

Na verdade, apesar de as infracções imputadas à arguida se traduzirem em omissões de envio de meios de pagamento, elas são localizáveis, no tempo, pois as obrigações correspondentes deviam ter sido cumpridas nos momentos em que foram apresentadas as declarações - a entrega do imposto devia ser feita em simultâneo com a entrega das declarações, como resulta do art. 26.º, n.º 1, do CIVA. e foi referido na decisão de aplicação de coima, na alínea a) do n.º 1.

Por isso, sendo relevante a indicação dos momentos da prática das infracções, (no caso, pelo menos, para efeitos de determinação dos prazos de prescrição) e não sendo impossível fazer tal indicação, deveriam ter sido efectuadas as diligências necessárias para determinar tais momentos (que são os momentos da apresentação das declarações) e deveria fazer-se tal indicação na decisão de aplicação de coima. Assim, a indicação do tempo da ocorrência dos factos imputados à arguida *quando* possível, deverá considerar-se um dos requisitos da decisão de aplicação de coima abrangido na exigência da «*descrição sumária dos factos*» contida na alínea b) do n.º 1 do art. 212.º do C.P.T.. (4)

No que concerne ao lugar da prática da infracção, tratando-se de uma omissão, a sua determinação é feita juridicamente, conforme o que atrás se referiu a propósito da questão da competência territorial.

Consistindo a determinação do local da infracção na resolução da questão jurídica de saber onde deveria ser cumprida a obrigação, a indicação de tal lugar não teria de constar da «*descrição sumária dos factos*» referida no art. 212.º, n.º 1, alínea b), do C.P.T., invocado na sentença recorrida.

Refere ainda a arguida que da decisão de aplicação de coima não consta o elemento subjectivo da infracção.

Os factos imputados à arguida podem constituir infracção punida pelo n.º 1 ou pelo n.º 2 do art. 29.º do RJ.I.F.N.A. conforme tenham sido praticados com dolo ou negligência, respectivamente.

A culpa, não porque se presume, mas por ser «algo que em regra ou primafacie, se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo» (5) está, em princípio, insita na descrição deste facto. Nos casos em que se prevêem tipos legais de infracção cometida com dolo e com negligência preenchidos pela mesma materialidade, a descrição factual terá implícita uma afirmação da existência de culpa, que, na falta de referência explícita ao dolo, se deverá entender ser a negligência, como forma mínima de imputação subjectiva de uma conduta a uma actuação.

No caso dos autos, foi esta imputação por negligência que se fez à arguida, como decorre do enquadramento da sua conduta no n.º 2 do art. 29.º do RJ.I.F.N.A., que prevê a punição para as infracções cometidas com negligência.

Assim, sendo claro que é feita uma imputação de culpa a este nível, não poderá entender-se ser imprescindível que a decisão de aplicação de coima contivesse qualquer esclarecimento adicional.

Nos termos expostos, assim, deverá entender-se que a decisão de aplicação de coima não continha elementos factuais que é exigível que contivesse, pelo que está afectada de nulidade, nos termos dos art. 212.º, n.º 1, alínea b), e 195.º, n.º 1, alínea d), do C.P.T.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida e anular a decisão administrativa de aplicação de coima.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — Almeida Lopes — Ernâni Figueiredo* (vencido, porquanto entendo ter a decisão de aplicação de coima, cumprido as condições legais). — Fui Presente, *António Mota Salgado*.

(4) A indicação do momento da prática da infracção, quando possível, é um dos requisitos essenciais da acusação em processo penal, cuja falta acarreta nulidade - art. 283.º, n.º 3, alínea b) do Código de Processo Penal.

(5) Figueiredo Dias. Pressupostos da Punição. em *Jornadas de Direito Criminal*. página 69.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Alegações. Deserção.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O disposto no artigo 356º do C.P.T. só é aplicável aos recursos das decisões judiciais proferidas sobre as decisões da Administração Fiscal a que se reporta o artigo 355º.*
- II — *Nos demais casos aplica-se, com as adaptações que forem devidas, o disposto nos artigos 167º e 171º do C.P.T.*
- III — *Interposto recurso para o S.T.A. no qual se declarava pretender alegar no tribunal de recurso, não podia o mesmo ser julgado deserto por falta de alegações no tribunal recorrido.*

Recurso n.º 23.839. Recorrente: José Joaquim Esteves Cabaço  
Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm<sup>o</sup> Cons. Dr. Vitor Meira

Inconformado com a decisão do M<sup>o</sup>Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal que lhe julgou improcedente a oposição que deduzira, dela interpôs o oponente José Joaquim Esteves Cabaço recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, manifestando a intenção de alegar no Tribunal de recurso.

O M<sup>o</sup>Juiz recorrido julgou porém deserto tal recurso por falta das respectivas alegações.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso pelo oponente, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O Código de Processo Tributário regula, em diversos lugares, os recursos relativos às decisões proferidas em processo de impugnação, em processo de contra-ordenação fiscal e em processo de execução fiscal.

b) O Código de Processo Tributário só se aplica aos processos que correm nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância e no Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje Tribunal Central Administrativo).

c) O processo tributário que corre na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. é regulado pelo E.T.A.F. (art.ºs. 21º, nº 4, 32º e 33º), pela L.P.T.A.

(art.ºs. 130º e 131º), pela L.O.S.T.A. (art.º 22º) e pelo R.S.T.A. (art.ºs. 87º e 88º), tudo o que é corroborado pelos art.ºs. 167º e 171º nº 5 do C.P.T.

d) Deste modo, nos recursos para o Supremo Tribunal Administrativo - como no caso em apreço - ou se aplica o art.º 356º do C.P.T. - o recorrente apresenta o requerimento de interposição do recurso, juntando as alegações e respectivas conclusões - ou o recorrente apresenta o requerimento interposição do recurso, em que declara a intenção de recorrer e declara também que pretende alegar no S.T.A., ou seja, no Tribunal de Recurso (art.º 87º, § único do R.S.T.A.).

e) No caso dos autos, o ora recorrente, através do seu requerimento de fl. 88, declarou inequivocamente a sua intenção de recorrer da deci-

são de fl.83 e seguintes, tendo também declarado expressamente a sua intenção e pretensão de alegar ou de apresentar as suas alegações, no Tribunal de Recurso, isto é, no Venerando Supremo Tribunal Administrativo (fl.88).

f) Como tal, o ora recorrente cumpriu a tramitação legal do recurso interposto a fl. 88, pelo que nada impede que tal recurso prossiga os seus legais termos (artº 87º, § único do R.S.T.A. e artº 106º da L.P.T.A.).

g) O despacho recorrido de fl. 90, que julgou deserto o recurso interposto pelo ora recorrente a fl.88, violou, entre outros, o disposto nos artºs. 87º do § único do R.S.T.A., 106º, 130º e 131º da L.P.T.A., 21º nº 4, 32º, 33º do E.T.A.F., 22º da L.O.S.T.A. e 171º do C.P.T.

A Ex.ma Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Não foram fixados factos no despacho liminar.

A 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 nº1, o seguinte:

"Os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação".

A recorrente pretende que tal artigo não é aplicável aos recursos jurisdicionais em processo de oposição interpostos para o STA, mas que o é aos recursos para o TCA. Embora tenhamos já defendido posição diversa acabámos por aderir ao entendimento que se tornou maioritário neste Supremo Tribunal, nomeadamente consubstanciado no acórdão nº 19918 do Pleno de 18 de Março de 1998, 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 (n.ºs. 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 (n.º 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 355.º e 356.º) ;

b) restantes casos - apresentação das alegações no tribunal recorrido nos 8 dias seguintes à notificação da admissão do recurso ou declaração de que pretende alegar no tribunal "ad quem" no próprio requerimento.

No caso vertente a recorrente interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo declarando pretender alegar nesse tribunal. Assim sendo, teria um prazo de 8 dias após a respectiva notificação neste Tribunal para apresentar as alegações. Não tendo o M.º Juiz admitido o recurso invocando o artigo 356.º n.º 1 do CPT que, de acordo com o que referimos, não era aplicável, julgando-o deserto, não pode manter-se o decidido. Haveria pois que admitir o recurso, mandá-lo subir, cabendo ao Supremo Tribunal Administrativo efectuar a notificação ao recorrente para alegar. Não pode por isso manter-se a decisão recorrida.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro de admissão do recurso se nenhum outro motivo de indeferimento ocorrer, seguindo-se depois os termos subsequentes supra-referidos.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — *M.P. Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 30 de Junho de 1999.**

### **Assunto:**

*Embargos de terceiro. Penhora. Registo. Seus efeitos.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A dedução dos embargos de terceiro é inadmissível se a pessoa alegadamente ofendida pela penhora não exercia poderes de facto sobre a coisa penhorada, acompanhados do convencimento da titularidade do respectivo direito, na data da sua realização.*
- 2 — *A penhora é um dos factos obrigatoriamente sujeitos a registo e estes factos só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo.*
- 3 — *Deste modo, são de proceder os embargos deduzidos por quem adquiriu a propriedade e a posse do bem penhorado em 24/8/95 se os adquirentes provarem que, desde esta data, vem exercendo aqueles direitos e*



*a penhora, muito embora se tenha efectuado em 12/7/95, só foi registada em 20/10/95.*

Recurso n.º 23 841. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José António de Oliveira Valente Costa Reis; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

José António Oliveira Valente deduziu os presentes embargos de terceiro contra a penhora do prédio identificado na petição inicial, efectuada pela R.F. de Condeixa-a-Nova, pedindo o seu levantamento, para o que alegou ser dele possuidor, por si e antepassados, há mais de vinte anos e o carácter ofensivo dessa diligência relativamente a essa posse.

Contra essa pretensão se manifestou o Representante da Fazenda Nacional, por entender que tendo a penhora sido efectuada em 12/7/95 e tendo a aquisição do prédio penhorado sido concretizada apenas em 24/8/95 nenhuma ofensa fora feita ao alegado direito de posse do embargante.

O Tribunal recorrido entendeu que o embargante lograra provar a titularidade do direito invocado, visto que quando o registo dessa penhora se concretizou o embargante já havia adquirido a propriedade e a posse sobre o bem penhorado, e, nessa conformidade, julgou procedente esta acção e ordenou o levantamento da sindicada penhora.

Não se conformando com essa decisão dela recorreu o Representante da Fazenda Nacional para o que formulou as seguintes conclusões

- 1.ª - A penhora efectivou-se em 12/7/95.
- 2.ª - O embargante adquiriu a posse e propriedade do bem penhorado por escritura pública de 24/8/95.
- 3.ª - Porque assim aconteceu, não podia tal penhora ofender a posse do embargante.
- 4.ª - Decidindo pela procedência dos embargos a douta sentença violou o n.º 1 do art. 319º do CPT.

O embargante contra-alegou para defender a manutenção do julgado, finalizando as suas alegações do seguinte modo

1. - Os efeitos da penhora só se produzem, relativamente a terceiros de boa-fé, após o registo.
2. - A penhora foi registada depois da posse e aquisição de propriedade pelo recorrido.
3. - Nenhuma disposição legal foi violada pela douta sentença recorrida, que deve ser mantida na íntegra, com o que se fará justiça.

O Ex.mo Sr. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a penhora em questão só começou a produzir efeitos e, conseqüentemente, a ser oponível ao embargante depois da data em que foi registada e que, sendo assim, e sendo que nessa data este já tinha posse titulada sobre o prédio penhorado, bem andou o Sr. Juiz a quo em julgar procedentes estes embargos.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos

1. - A penhora em causa incidiu, circunstancialmente, sobre um prédio urbano composto de R/C destinado a comércio, com a área de 294 m<sup>2</sup>, sita na AV. Visconde de Alverca, inscrito na respectiva matriz sob o art. 1385 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Condeixa-a-Nova sob o art. 00046./060.995.

2. - Tal prédio foi adquirido pelo embargante e esposa por escritura de compra e venda, celebrada a 24/8/95, no Cartório Notarial de Soure.

3. - Da escritura consta que o prédio foi vendido pela Sofilar - Comércio de Ferragens e Ferramentas, L.da., livres de quaisquer ónus ou encargos<sup>3</sup>.

4. - E que sobre o mesmo prédio apenas incidia uma hipoteca voluntária a favor do BESCL, que foi distratada no mesmo acto.

5. - A certidão da Conservatória do Registo Predial de Condeixa-a-Nova, passada em 27/7/95, constava que o prédio estava livre de ónus e encargos.

6. - O embargante e a esposa adquiriram o prédio em causa, de imediato ficando com ele na sua inteira responsabilidade.

7. - Havendo, mesmo, cedido uma sua loja integrante a um tal Barateiro.

8. - Foi o embargante que, aquando da aquisição, lá efectuou limpezas, arranjando-a com pessoal.

9. - A casa era dele sem qualquer tipo de restrição.

10. - Tal aconteceu desde, e com a aquisição, de modo público.

11. - Ininterruptamente.

12. - Sem qualquer oposição.

13. - Na convicção de que coisa sua se tratava.

14. - O que já vinha acontecendo com os seus antecessores imediatos e mediatos há mais de vinte anos.

15. - Em 12/7/95 a Fazenda Nacional penhorou o mesmo prédio na execução fiscal referida nos autos movida à Sofilar, L.da., proveniente de IVA e de Contribuição Autárquica.

16. - Tendo efectuado o registo da penhora em 20/10/95.

17. - Só em 16/5/96 o embargante tomou conhecimento da penhora e registo referidos, por comunicação que lhe foi feita nas Finanças.

18.- A cujo acto ou processo foi alheio.

### III

1. 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 na posse que lhe foi retirada e a poder, de novo, gozar livre e plenamente a coisa objecto do seu direito. - vd. arts. 319º do CPT e 1285º do CC.

Sendo assim, a defesa de uma posse ofendida nos preditos termos através do recurso àquela acção depende da reunião na pessoa do ofendido de dois pressupostos que são condicionantes do seu êxito; por um lado o ofendido ser terceiro, por outro, ser o mesmo o possuidor do bem no momento da ofensa.

O julgamento de procedência desta acção depende, assim, da prova que os embargantes tenham conseguido fazer de que, por um lado, têm a qualidade de terceiros e, por outro, de que eram titulares do direito de posse sobre o bem penhorado no momento em que a penhora se efectivou.

2. 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 Código Civil.

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 - e de que é indispensável provar a exis-

tência 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 existência daquele direito, a qual é, assim, condição da sua procedibilidade.

Tal significa que a dedução de embargos de terceiro é inadmissível se a pessoa alegadamente ofendida pela penhora não exercia poderes de facto sobre a coisa penhorada, acompanhados do convencimento da titularidade do respectivo direito, na data da sua realização, isto é, os embargos de terceiro só constituem um meio de defesa da posse para quem é titular desse direito. Acresce que, por outro lado, a aquisição da posse pode fazer-se por qualquer um dos meios mencionados no art. 1.263<sup>o</sup> do CC, entre estes se encontrando a “tradição material ou simbólica da coisa, efectuada pelo anterior possuidor” (vd. a sua al. b).

3. No caso dos autos nenhuma dúvida se levanta de que o embargante, à data da penhora, não era possuidor do bem penhorado, pois que, o direito de posse que alega deriva da aquisição do direito de propriedade do mesmo, e da sua consequente tradição material, e é incontroverso que à data da penhora nem a aquisição da propriedade nem a tradição do bem se dera.

Na verdade, e como decorre do probatório, a questionada penhora realizou-se em 12/7/95 e aquisição do imóvel penhorado, com a correspondente tradição, só se materializou pela celebração da escritura pública ocorrida em 24/8/95.

Todavia, e apesar disso, o registo dessa penhora só foi efectuado em 20/10/95, o que significa que na data do registo, e incontroversamente, já o embargante era legítimo proprietário e possuidor do imóvel penhorado, visto que o passou a ser a partir de 24/8/95, data da aquisição dos direitos de propriedade e posse sobre o mesmo.

Ora a penhora é um dos factos obrigatoriamente sujeitos a registo. - al. o) do n.º 1 do art. 2.º do CRP.

Sendo certo, por outro lado, que “os factos sujeitos a registo só produzem efeito contra terceiros depois da data do respectivo registo”. - n.º 1 do art. 5.º do mesmo Código.

Ou seja, a penhora aqui controvertida só começou a produzir efeitos contra o embargante não no dia da sua realização mas na data do seu registo.

Sendo assim e sendo que se não levantam dúvidas de que o embargante goza da qualidade de terceiro <sup>(1)</sup>, uma vez que não tem no processo de execução nem a posição de exequente nem a posição de executado, a penhora aqui em causa só começou a produzir efeitos quanto ao embargante quando este já era titular do direito de posse sobre o bem penhorado e o exercia pública e pacificamente.

Está, pois, clara e suficientemente demonstrado que o embargante, à data em que a penhora contra a qual se insurge foi registada, era titular do direito de posse sobre o bem penhorado, que essa penhora só na data desse registo passou a produzir efeitos quanto a ele e de que gozava da qualidade de terceiro.

Se assim é, não se põem dúvidas de que tem direito a ver aquela posse reconhecida e levantada a penhora que recaiu sobre aquele.

(1) vd., a propósito do conceito de terceiro, A. Reis, *Processos Especiais*, vol. 1, pg. 401, L. Cardoso, *Manual da Acção Executiva*, pg. 384, A. Castro, *Acção Executiva*, 2.ª ed., pg. 345 e C. Mendes, *Acção Executiva*, pg. 122.

Bem andou, pois, o Sr. Juiz a quo quando assim considerou e, conseqüentemente, julgou estes embargos procedentes.

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, 30 de Junho de 1999. — *Alberto Costa Reis — Brandãq de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### 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 exerceu de facto a gerência da sociedade executada, impõe-se julgar a oposição improcedente.*
- 2 — *O STA, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, tem poderes limitados para conhecer da matéria de facto.*
- 3 — *Com efeito, n.º 2 do art. 722 do CPC só 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 — *O conhecimento de que da sentença violou o disposto no referido n.º 2 do art. 722º depende de alegação do recorrente.*

Recurso n.º 23.848. Recorrente: Eduardo Gomes dos Santos; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Costa Reis.

Eduardo Gomes dos Santos deduziu a presente oposição à execução que contra si reverteu, e que originariamente fora instaurada pela Fazenda Nacional contra a sociedade “Confecções Santa Isabel, L.da.”, alegando nunca ter exercido as funções de gerente daquela sociedade e não ter sido por culpa sua que a mesma se viu incapacitada para solver as suas dívidas ao Estado.

Tal oposição foi julgada improcedente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, por ter sido considerado que o oponente não lograra provar que não exercera o cargo de gerente da sociedade executada, nem conseguira ilidir a presunção de culpa na insuficiência do património social desta, decisão que o Tribunal Central Administrativo, para onde recorreu, confirmou.

Não se conformando com a douda decisão daquele Colectivo o Oponente recorreu para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação, para o que formulou as seguintes conclusões

1. - O Recorrente nunca exerceu de facto quaisquer poderes de representação da sociedade, nem da factualidade provada resulta o contrário.

2. - Nunca exteriorizou perante terceiros a sua vontade de praticar actos de administração ou disposição de património.

3. - Limitou-se a assinar alguns cheques em branco antes da rectificação do pacto social, por forma a poder harmonizar o mesmo com a realidade aparente que, por lapso, ficou a constar do pacto social.

4. - O facto de ter assinado cheques em branco ficou a dever-se a lapso do pacto social e antes da sua rectificação, sendo certo que a assinatura de cheques em branco não é nem pode ser suficiente para daí extrair a conclusão de que a insuficiência patrimonial da sociedade se ficou a dever a tal facto, constituindo antes um acto episódico, objectivando tão-só satisfazer necessidades meramente passageiras, de operacionalidade funcional da sociedade, nada significando em termos de gerência efectiva ou de facto.

5. - O Recorrente nunca entrou nas instalações da executada no sentido de ali praticar qualquer acto ou facto susceptível de exteriorizar a vontade da sociedade em actos de gestão administrativa ou de disposição de património.

6. - Dos autos consta de forma iniludível que a insuficiência do património da executada não proveio de qualquer acto de gestão do Recorrente, a ela completamente alheio.

7. - Apenas a gerência do sócio António Cruz era remunerada, o que inculca a contrário que o recorrido nunca exerceu tal cargo.

8. - Sendo a responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada fundada no nexo de imputação ético jurídica que traduz a censura dirigida ao autor do facto por não ter usado a diligência que teria o homem normal perante as circunstâncias do caso concreto, não resultam minimamente provados quaisquer factos donde possa aferir-se que o depauperamento da sociedade resultou da actuação do Recorrente.

9. - Pelo que, no plano causal, a sua actuação não pode ser enquadrada em responsabilidade, ainda que objectiva ou funcional.

10. - Sendo, pois, completamente alheio ao incumprimento de quaisquer obrigações fiscais.

11. - O doudo Acórdão recorrido ao julgar improcedente a oposição violou o disposto nos arts. 13º, n.º 1 do CPT e 350º do CC.

Não foram apresentadas contra alegações.

A Ex.ma Sra. Procuradora Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender que a decisão recorrida dera como provado que o Recorrente exercera as funções de gerente da executada e de que não conseguira ilidir a presunção de culpa na insuficiência do património social, e que estes factos eram insindicaíveis à luz do que se estabelece no art. 722º do CPC. Assim, concluiu que face àquela factualidade se justificava a decisão recorrida e que a mesma devia ser mantida.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos

1. - Foi instaurada execução fiscal contra "Confecções Santa Isabel, L.da" por dívida proveniente de IVA, relativa ao 1.º trimestre de 1993, e juros moratórios, no montante de 1.071.170\$00.

2. - A execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade executada, por insuficiência de bens desta, tendo o oponente sido citado para execução, nessa qualidade, em 2117194.

3. - A “Confecções Santa Isabel, L.da” foi constituída por escritura pública de 11/12/89, constando no respectivo pacto social como únicos sócios, o oponente e António Luís Moreira da Cruz.

4. - No art. 6.º do pacto social consignou-se: “a gerência da sociedade, remunerada ou não, conforme for deliberado em assembleia geral e dispensada ou não de caução, ficará afecta a ambos os sócios, sendo obrigatória a assinatura de ambos para validamente obrigar a sociedade, bastando, no entanto, a assinatura de um deles nos actos de mero expediente.”

5. - No art. 7.º do mesmo pacto social ficou a constar que “na ampliação da esfera normal da sua competência, os gerentes poderão comprar qualquer veículo automóvel. O gerente poderá delegar no outro, poderes para a prática de determinados actos, nos termos do disposto no art. 261, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais”.

6. - Por escritura pública outorgada no dia 17/5/93, pelo oponente e pelo referido António Cruz foi dito que “rectificam a de 11/12/89...” no sentido de que, por lapso, do art. 6.º do pacto social ficou a constar que a gerência ficava afecta a ambos os sócios, sendo obrigatória a assinatura de ambos para validamente obrigar a sociedade, quando na realidade se queria dizer que a gerência ficava apenas afecta ao sócio António Luís Moreira da Cruz, sendo apenas obrigatória a sua assinatura para validamente obrigar a sociedade”.

7. - Em consequência da rectificação referida em 6), o art. 6.º do pacto social passou a ter a seguinte redacção: “A gerência da sociedade, remunerada ou não conforme for deliberado em Assembleia Geral e dispensada ou não de caução, ficará apenas afecta ao sócio António Cruz, sendo suficiente a sua assinatura para validamente obrigar a sociedade em todos os actos e contratos”.

8. - O oponente consta como sócio gerente da sociedade devedora originária na declaração de início de actividade, entregue na RF em 30/1/90.

9. - O oponente consta como sócio gerente da mesma sociedade na respectiva declaração de IRC do ano de 1991.

10. - O oponente, enquanto sócio gerente da sociedade devedora originária e até ao facto referido em 6) assinava os cheques desta, embora fizesse normalmente em branco.

11. - Em 11/6/79, o oponente foi nomeado gerente da sociedade “Auto Viação Sandinense, L.da”, com sede no lugar de Tourão, Sandim, Vila Nova de Gaia.

12. - Desde o facto referido em 10) o oponente desloca-se diariamente às instalações da “Auto Viação Sandinense, L.da” onde desempenha, onde desempenha as referidas funções.

### III

O recurso que ora se aprecia dirige-se contra uma decisão que deu como provado que o Recorrente exerceu de facto a gerência da sociedade executada no período em que nasceu a dívida exequenda e, nessa conformidade, julgou-o responsável pelo pagamento da dívida exequenda, confirmando a sentença de improcedência proferida no Tribunal de 1.ª Instância.

O Recorrente, porém, não se conformou com essa decisão, por considerar que a mesma incorre em erros de julgamento que impõem a sua revogação, visto, por um lado, considerar que se provaram os factos

donde resulta que o mesmo não foi gerente efectivo da executada e, por outro, que dos que se julgaram provados se deve retirar a conclusão de que não exerceu essa gerência.

Analisemos, pois, o mérito do recurso.

1. Nos termos do disposto no art. 13 do CPT na falta de bens penhoráveis de uma sociedade de responsabilidade limitada os seus gerentes ou administradores são pessoal e subsidiariamente responsáveis em relação àquelas por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Este preceito veio resolver definitivamente, ao nível do texto legislativo, as dúvidas que se colocaram no domínio do art. 16º do CPCI respeitantes à questão de saber em que circunstâncias é que o gerente ou administrador de uma sociedade de responsabilidade limitada podia ser chamado ao pagamento das dívidas fiscais desta, e veio resolvê-las no sentido apontado pela tanto a doutrina como a jurisprudência, isto é, no sentido de que aquela responsabilidade subsidiária só se poderia efectivar se aqueles tivessem, de facto, exercido o 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.

E veio, além disso, resolver uma outra dúvida, suscitada pela redacção do artigo único do DL- 68/87, a qual consistia em saber a quem é que este preceito atribuía o ónus de provar a culpa na insuficiência do património social da sociedade para solver os seus débitos.

Deste modo, a partir da entrada em vigor do CPT passou a ser claro que o regime de responsabilidade subsidiária dos gerentes daquelas sociedades é um regime que assenta no pressuposto do exercício efectivo do seu cargo e que decorre do modo culposo como eles o exerceram.

Daí que hoje seja claro que a reversão contra os referidos gerentes ou administradores da sociedade executada só possa ter lugar quando se verifique o pressuposto da sua gerência nos termos acima caracterizados, e de que a ausência desse pressuposto é fundamento da oposição com cobertura na al. b) do art. 286º do mesmo código.

Como também seja claro que se estes quiserem afastar essa responsabilidade lhes cabe provar que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tomou insuficiente para solver as dívidas exequendas.

Sendo assim, provado que seja que o revertido não exerceu de facto a gerência da sociedade originariamente devedora ou que, tendo-a exercido, não contribuiu para aquela insuficiência patrimonial, impõe-se julgar a oposição procedente e extinguir a execução que contra ele se dirigiu.

2. O Recorrente, nos termos do que acaba de ser dito, assentou a fundamentação desta oposição na sua ilegitimidade, para o que alegou que nunca fora gerente da sociedade executada e que, além disso, de nenhum modo contribuíra para que o seu património social se tivesse tomado insuficiente para o pagamento da dívida exequenda.

O Tribunal recorrido, porém, e à semelhança do que já havia acontecido com a sentença proferida em 1.ª Instância, considerou que o Recorrente não provara os factos que alegara e que, pelo contrário, a factualidade provada permitia concluir que ele exercera, de direito e de facto, a gerência da executada no período em que nascera a dívida exequenda, e que, além disso, não lograra ilidir a sua presunção de culpa na insuficiência patrimonial.

Deste modo, concluiu que o mesmo, face às citadas disposições legais, era responsável subsidiário pelo pagamento daquela dívida e, assim sendo, confirmou o julgamento de improcedência desta oposição que havia sido feito no Tribunal de 1.ª Instância.

O Recorrente não aceita esse julgamento, pois que, como bem evidenciam as conclusões deste recurso, continua a afirmar que nunca exerceu aquela gerência, visto nunca ter tido quaisquer poderes de representação, nem ter exteriorizado a vontade, da sociedade executada, onde aliás nunca entrou, e que, de relevante, se limitou a assinar episodicamente alguns cheques em virtude da sua assinatura, por força do pacto social, ser indispensável, mas que essas assinaturas nada significam em termos de gerência e não determinaram a insuficiência patrimonial da executada.

O Recorrente, como se pode ver, não aceita a decisão recorrida, sendo que essa recusa decorre, por um lado, de a mesma não ter dado como provados determinados factos que aquele julga se terem provado e, por outro, não se terem tirado correctas conclusões daqueles que foram fixados.

Vejamos, pois, se o Recorrente litiga com razão.

3. 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), pelo que os recursos que lhe são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado à violação da lei substantiva ou à lei de processo" (n.º 1 do art. 722º do CPC).

Os apontados preceitos não permitem, assim, que este Supremo Tribunal conheça da matéria de facto nos processos que inicialmente foram julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, prevendo, no entanto, que esta imposição possa sofrer duas excepções; 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.

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 ele 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 retiram, 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, imposição que sofre, no entanto e apenas, 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 512197 citado e Acs. do STJ de 26/1/94, de 27/10/94 e de 14/12/94 in Colectânea, Ano li, tomo 1º, pg. 59 e tomo 3º, pg. 105 e 173 e Rec. n.º 20.222.

Acresce que, ao contrário do parece pretender o Recorrente, se os apontados erros de julgamento forem invocados e se da sua análise se concluir pela sua existência daí não resulta que este Tribunal se possa substituir às Instâncias no julgamento da daquela matéria, uma vez que o efeito dessa constatação será revogação da decisão que o tinha cometido e a baixa dos autos para novo julgamento da matéria de facto.

4. 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 o Recorrente havia exercido, de direito e de facto, a gerência da sociedade executada no período em que nasceu a dívida exequenda, o considerou parte legítima e julgou improcedente esta oposição.

Insatisfeito com essa decisão o Recorrente pretende que este Supremo Tribunal, por um lado, reveja a factualidade fixada pelo Tribunal recorrido e, por outro, retire dos factos que se deram como provados outra conclusão que não a que foi subscrita pelo Acórdão recorrido.

Ou seja, o Recorrente questiona o julgamento que o Tribunal a quo fez da matéria de facto, reputando-o de errado - vd. conclusões 1.ª, 2.ª, 3.ª, 5.ª, 6.ª e 7.ª - defendendo também que errou quando não concluiu que a assinatura episódica de diversos cheques era suficiente para afastar a culpa do Recorrente e era insignificante para traduzir uma gerência efectiva - vd. conclusões 4.ª, 8.ª e 10.ª.

Será que litiga com razão?

4. 1. Como acima já desenvolvidamente se explicou, quando o campo da divergência com o decidido se situa no julgamento da matéria de facto este Supremo Tribunal apenas se pode pronunciar sobre o mesmo se tiverem sido cometidos os erros previstos no art. 722 do CPC.

Só que esses erros precisam de ser invocados.

Deste modo o Recorrente se discordava da fixação da matéria factual deveria alegar, e demonstrar, que o Tribunal recorrido violara o disposto no citado art. 722º e que, por isso, se justifica a alteração da matéria factual.

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.

4. 2. Por outro lado, e no tocante às ilações que se devem retirar dos factos assentes, não é lícito concluir-se que a simples assinatura de diversos cheques que, por força do que ficou a constar do pacto social, é indispensável para obrigar a sociedade seja insignificante, pois que como se refere no douto Acórdão recorrido essa assinatura constituiu um acto de gestão "já que é através deles que a sociedade dá uma ordem de pagamento a terceiros, acto de gestão que, além do mais, é susceptível de afectar o património social".

Ou seja, ao contrário do que defende o Recorrente, a assinatura de cheques não é um gesto gratuito de que não podem retirar consequências.

Na verdade, esse gesto, por regra, constitui uma importante intervenção na gerência da sociedade e, nessa medida, constitui um relevante elemento no sentido de levar ao convencimento de que alguém exerceu, de facto, a gerência da sociedade.

Se, no caso dos autos, assim não aconteceu competia ao Recorrente prová-lo e importa reconhecer que essa prova se não fez.

Deste modo, face à factualidade que ficou provada e aos factos, que alegados, se não consideraram provados, entendemos que não era possível outro julgamento que não aquele que foi feito no Tribunal recorrido.

O Acórdão recorrido não merece, pois, qualquer censura.

Termos em que os Juizes deste Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e confirmar o douto Acórdão recorrido.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 4%.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação fiscal. Nulidades. Art. 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T. Reformatio in pejus.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas", nomeadamente a da indicação de que não vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus", nos termos expressos dos arts. 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T., consequenciando a "anulação dos termos subsequentes do processo" dela absolutamente dependentes, com ressalva ou aproveitamento, apenas, das peças úteis ao apuramento dos factos - n.º 3 daquele primeiro normativo.*

Recurso n.º 23.899. Recorrente: Elo-Publicidade de Artes Gráficas. L.da; Recorrido Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ELO - PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS, LDA da sentença do TT de 1.º Instância, de Lisboa, proferida em 15/07/98 que manteve o despacho da administração tributária que lhe aplicou a coima de 120 contos.

Fundamentou-se aquela peça processual, em que a decisão contém todos os requisitos legais previstos no art. 212.º do CPT; ter a aplicação do regime de custas lugar apenas quando os processos correm seus termos nos TT compreendendo os Juizes Auxiliares e não “na fase administrativa do processo de contra-ordenação; estar aquela decisão devidamente fundamentada pois que a recorrente “assimilou todo o teor da decisão, atento o conteúdo das suas alegações”, estando “perfeitamente inteirada da motivação da Administração Fiscal”; não ter a recorrente comprovado a sua situação económica difícil, como lhe cumpria, não se encontrando pago o imposto à data do levantamento do auto de notícia nem tendo havido “auto-denúncia”, com os requisitos exigidos pelo Dec-Lei 124/96, sendo que o despacho n.º 1/97-XIII, publicado no D.R., 2.ª série, de 03/04/97, ponto 5, constitui “um mero despacho administrativo, o qual poderá vincular os funcionários hierarquicamente subordinados ao seu autor”, mas não o tribunal, “já que não reveste característica de lei”, não determinando, assim, a sua violação, nunca, a ilegalidade da coima aplicada”, sendo que a aplicação da coima foi efectuada “a coberto da delegação de competência eficaz, tendo a arguida praticado já a infracção noticiada.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) A decisão de aplicação de coima não contém todos os requisitos legais, previstos no n.º 1 do art. 212.º do C.P.T., concretamente, não identifica os factos, que a integram, que refere por remessa para auto de notícia e uma informação, e não faz menção de que não vigora o princípio da proibição de *reformatio in pejus*.

b) A falta destes elementos constitui nulidade insuprível, nos termos do art. 195.º do C.P.T.

c) A decisão de aplicação da coima não está fundamentada quanto à graduação da coima, já que não esclarece porque optou o seu autor pela punição a título de negligência, porque aplicou aquela coima e não outra e qual a situação económica do agente.

d) Sendo insuficiente a fundamentação da sentença, a mesma equivale à falta de fundamentação, nos termos do n.º 2 do art. 125.º do C.P.A., o que gera anulabilidade.

e) O Juiz deixou de se pronunciar sobre a questão da aplicação da coima ser extemporânea, o que determina que a sentença seja nula, nos termos da d) do n.º 1 do C.P. Civil, aplicável por força da f) do art. 2.º do C.P.T.

f) Deve pois declarar-se que a sentença é nula e se assim não se entender deve declarar-se nula ou anular-se a decisão de aplicação da coima”.

O M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que não consta do despacho de aplicação da coima, pela Administração Fiscal, a indicação de que não vigora o princípio da proibição da “*reformatio in pejus*”, o que constitui nulidade insuprível do mesmo – artigos 195 n.º 1 al. d) e n.º 5 e 212.º n.º 1 al. d), do CPT.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão. Em sede factual vem apurado que:

“1.1 Em 26.10.96, foi levantado um auto de notícia à ora recorrente ELO PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS, LDA, pela falta de

entrega de prestação tributária, em sede de NA, referente ao período 96.02, no montante de 796 086\$00.

1.2 Com efeito, aquela prestação deveria ter sido entregue até 30.4.1996, o que não aconteceu, tendo a declaração periódica sido apresentada em 10.5.96.

1.3 À data da autuação, a obrigação não havia sido cumprida.

1.4 Consta ainda do auto de notícia que a recorrente, desde 3.2.96, já por doze vezes tinha infringido o disposto no n.º 1 do art. 40.º art.º 26.º do CIVA.

1.5 Em 21.11.96 foi a recorrente notificada do conteúdo deste auto de notícia, bem como que tinha o prazo de 10 dias para apresentar defesa, juntar os elementos probatórios ou pagar voluntariamente.

1.6 Por carta datada de 23.11.96, a recorrente solicitou o pagamento voluntário da coima que vier a ser fixada, nos termos do art. 20.º do CP Tributário.

1.7 Por despacho de 25.3.97, proferido por Delegação do Director Distrital de Finanças de Lisboa, publicado no D.R.: II série de 7.11.94, foi aplicada à recorrente uma coima de 120 000\$00 e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

1.8 Este despacho foi notificado à recorrente, por carta registada com aviso de recepção de 29.5.97.

1.9 O presente recurso foi interposto em 16.6.97.

1.10 Por informação de 13.5.98, esclarece-se que a recorrente aderiu ao plano de regularização de dívidas ao Estado previsto no Dec-Lei n.º 124/96, de 10.8, e que o imposto em falta se encontra abrangido pelo referido Dec. Lei.

Estes factos têm fundamentação nos documentos juntos aos autos a fls. 2 e 3, 5, 6 9, 11, 12, 13, 14 e 46.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a da nulidade da decisão que aplicou a coima - arts.º 195.º e 212.º n.º 1 do C.P.T. - já que, sendo a mesma insuprível, determina - n.º 3 daquele primeiro normativo - "a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente".

Existiria tal nulidade, desde logo, por aquela decisão não fazer menção de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*".

Trata-se de um dos requisitos que aquela decisão deve conter - art. 212.º n.º 1 al. d) do dito Código.

Por sua vez, dispõe o seu art. 195.º n.º 1 al. d) constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido".

Ora, é inquestionável que o "despacho" que aplicou a coima - fl. 9 - não menciona tal requisito, pelo que efectivamente se verifica a apontada nulidade.

Havendo, assim, que anular todo o processado posterior dele dependente, apenas com ressalva ou aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos" - dito n.º 3, *in fine* -, ou seja, os documentos de fl. 25 a fl. 28, fl. 32 e fl. 35.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho a fl. 9 e todo o processado posterior, apenas com a ressalva indicada.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M.P.: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação fiscal. Nulidades. Art. 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T. Reformatio in pejus.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas", nomeadamente a da indicação de que não vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus", nos termos expressos dos arts. 195º n.º 1 al. d) e 212º n.º 1 al. d) do C.P.T., consequenciando a "anulação dos termos subsequentes do processo" dela absolutamente dependentes, com ressalva ou aproveitamento, apenas, das peças úteis ao apuramento dos factos - n.º 3 daquele primeiro normativo.*

Recurso n.º 23.900.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ELO - PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS, L.<sup>DA</sup>, da sentença do TT de 1ª Instância, de Lisboa, proferida em 15/07/98 que manteve o despacho da administração tributária que lhe aplicou a coima de 800 contos.

Fundamentou-se aquela peça processual, em que a decisão contém todos os requisitos legais previstos no art. 212º do CPT; ter a aplicação do regime de custas lugar apenas quando os processos correm seus termos nos TT compreendendo os Juizes Auxiliares e não "na fase administrativa do processo de contra-ordenação; estar aquela decisão devidamente fundamentada pois que a recorrente "assimilou todo o teor da decisão, atento o conteúdo das suas alegações", estando "perfeitamente inteirada da motivação da Administração Fiscal"; não ter a recorrente comprovado a sua situação económica difícil, como lhe cumpria, não se encontrando pago o imposto à data do levantamento do auto de notícia nem tendo havido "auto-denúncia", com os requisitos exigidos pelo Dec-Lei 124/96, sendo que o despacho n.º 1/97-XIII, publicado no D.R., 2.ª série, de 03/04/97, ponto 5, constitui "um mero despacho administrativo, o qual poderá vincular os funcionários hierarquicamente subordinados ao seu autor, mas não o tribunal, já que não reveste característica de lei, não determinando, assim, a sua violação, nunca a ilegalidade da coima aplicada", sendo que a aplicação da coima foi efectuada "a coberto da delegação de competência eficaz, tendo a arguida praticado já a infracção notificada.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) A decisão de aplicação de coima não contém todos os requisitos legais, previstos no n.º 1 do art. 212º do C.P.T., concretamente, não identifica os factos, que a integram, que refere por remessa para auto de notícia e uma informação, e não faz menção de que não vigora o princípio da proibição de *reformatio in pejus*.

b) A falta destes elementos constitui nulidade insuprível, nos termos do art. 195º do C.P.T.

c) A decisão de aplicação da coima não está fundamentada quanto à graduação da coima, já que não esclarece porque optou o seu autor pela punição a título de negligência, porque aplicou aquela coima e não outra e qual a situação económica do agente.

d) Sendo insuficiente a fundamentação da sentença, a mesma equivale à falta de fundamentação, nos termos do nº 2 do art. 125º do C.P.A., o que gera anulabilidade.

e) O Juiz deixou de se pronunciar sobre a questão da aplicação da coima ser extemporânea, o que determina que a sentença seja nula, nos termos da alínea d) do nº 1 do C.P. Civil, aplicável por força da alínea f) do art. 2º do C.P.T.

f) Deve pois declarar-se que a sentença é nula e se assim não se entender deve declarar-se nula ou anular-se a decisão de aplicação da coima.”

O M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que não consta do despacho de aplicação da coima, pela Administração Fiscal, a indicação de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, o que constitui nulidade insuprível do mesmo - artsº 195 nº 1 al. d) e nº 5 e 212º nº 1 al. d), do CPT.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão. Em sede factual vem apurado que:

“1.1 Em 07/09/96, foi levantado um auto de notícia à ora recorrente ELO PUBLICIDADE DE ARTES GRÁFICAS. L. DA, pela falta de entrega de prestação tributária, em sede de IVA, referente ao período 95.10, no montante de 3.816.887\$00.

1.2 Com efeito, aquela prestação deveria ter sido entregue até 20.12.1995, o que não aconteceu, tendo a declaração periódica sido apresentada em 7.5.96.

1.3 À data da autuação a obrigação não havia sido cumprida.

1.4 Consta ainda do auto de notícia que a recorrente, desde 3.2.96, já por onze vezes tinha infringido o disposto no nº 1 do art. 40º artº 26º do CIVA.

1.5 Em 24.10.96 foi a recorrente notificada do conteúdo deste auto de notícia bem como que tinha o prazo de 10 dias para apresentar defesa, juntar os elementos probatórios ou pagar voluntariamente.

1.6 Por carta que deu entrada nos serviços de A. Fiscal em 31.10.96, a recorrente solicitou o pagamento voluntário da coima que vier a ser fixada, nos termos do art. 209º do CP Tributário.

1.7 Por despacho de 8.4.97, proferido por Delegação do Director Distrital de Finanças de Lisboa, publicado no D.R. II série de 7.11.94, foi aplicada à recorrente uma coima de 800.000\$00 e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

1.8 Este despacho foi notificado à recorrente, por carta registada com aviso de recepção de 29.5.97.

1.9 O presente recurso foi interposto em 16.6.97.

1.10 Por informação de 13.5.98, esclarece-se que a recorrente aderiu ao plano de regularização de dívidas ao Estado previsto no Dec-Lei nº 124/96, de 10.8 e que o imposto em falta se encontra abrangido pelo referido Dec-Lei.

Estes factos têm fundamentação nos documentos juntos aos autos a fls. 2 e 3, 5, 6 7,10,12,13,14 e 32 e 45.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a da nulidade da decisão que aplicou a coima - artsº 195º e 212º nº 1 do C.P.T. - já que, sendo a mesma insuprível, determina - nº 3 daquele primeiro normativo

“ a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente.....”

Existiria tal nulidade, desde logo, por aquela decisão não fazer “menção de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*”.

Trata-se de um dos requisitos que aquela decisão deve conter - art. 212º nº 1 al. d) do dito Código.

Por sua vez, dispõe o seu art. 195º nº 1 al. d) constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação fiscal, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação ao arguido”.

Ora, é inquestionável que o “despacho” que aplicou a coima - fl. 9 - não menciona tal requisito, pelo que efectivamente se verifica a apontada nulidade.

Havendo, assim, que anular todo o processado posterior dele dependente, apenas com ressalva ou aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos - dito nº 3, *in fine* -, ou seja, os documentos de fl. 25 a fl. 28, a fl. 32 e a fl. 45.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho a fl. 10 e todo o processado posterior, apenas com a ressalva indicada.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — M.º P.º: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### 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 n.º 23.902. Recorrente Fazenda Pública Recorrido: RAR-Refinarias de Açúcar Reunidas, SA 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 impugnação judicial foi o processo remetido ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Na Secretaria desse Tribunal foi elaborada a conta.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública naquele Tribunal veio requerer a reformulação da conta no sentido de com-

preender tão-só as custas relativas ao processado na 1.ª Instância e no Tribunal Central Administrativo.

Este requerimento foi indeferido por despacho do Meritíssimo juiz daquele Tribunal, que entendeu que o art. 50.º do Código das Custas judiciais se aplica a todos os tribunais.

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. *As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2, que o aprovou.*

2. *Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para syndicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2, liquida nas repartições de finanças e nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância por força do artigo 21.º do RCPT por o pessoal naquelas e nestes colocado ser seu e da sua sindicabilidade a Fazenda Pública dever ser sempre ouvida.*

3. *Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do n.º 2 do artigo 45.º do CPT.*

4. *Conhecer, se são de liquidar na 1.ª instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidadas, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses.*

5. *"In caso" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só administrados pela Direcção-Geral dos Impostos, como a ela consignados - cfr. artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2 e 21.º do RCPT.*

6. *Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a responsabilizar, ainda que com isenção, torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.*

7. *Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ n.º 467, pp. 404 e nem estar compreendida na previsão constante do n.º 1 do artigo 41.º do CPT.*



8. Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1.ª Instância das fixadas no Supremo Tribunal Administrativo, tem de ter-se por assente que as devidas em ambas as instâncias têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigos 50.º e 51.º n.º 1 do Código das Custas judiciais e ao artigo 21.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários têm por destino o consignado no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11.12 e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não ser possível misturar alhos com bugalhos.

9. Mas a entender-se que as custas relativas ao processado do MA e do STA são autónomas das devidas pelo da repartição de finanças e do tribunal tributário de 1.ª instância, terão natureza de custas judiciais e devem neles ser contadas por força do que estatui o artigo 173.º do CPT e o g 1.º do artigo 23.º da Tabela de Custas do STA, tal como no regime de custas do Tribunal Constitucional nele são contadas e para efeitos de controle de pagamento fica o duplicado da certidão da conta - cfr. n.º 4 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7/10.

10. A douda decisão recorrida violou ainda o artigo 72.º do ETAF e o artigo 42.º n.º 1 do Código de Processo Tributário.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu doudo parecer no sentido de a Fazenda Pública não ter legitimidade para intervir em processos tributários em matéria de custas.

Dispensados os vistos nada obsta à decisão.

2 - Liminarmente, importa apreciar a legitimidade da Fazenda Pública para intervir no presente processo em matéria de custas.

Este Supremo Tribunal Administrativo têm 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, ao patrocínio desta, como, aliás, se estabelece expressamente no art. 131.º, n.º 3, da L.P.TA.

3 - Esta representação, nos tribunais tributários de 1.ª instância, reporta-se a todas as entidades liquidadoras de tributos (impostos, taxas, receitas parafiscais) cujos actos devam ser apreciados por esses tribunais e não apenas aos praticados pela D.G.C.I., como, aliás, se confirma pelo preceituado a alínea c) do art. 154.º do C.P.T., em que se prevê que o representante da Fazenda Pública representará no processo de impugnação a entidade competente para a liquidação de receitas parafiscais. (1)

---

(1) Este conceito lato de «administração fiscal» extensivo a todas as entidades públicas legalmente incumbidas que liquidação e cobrança de tributos, que está incito no Código de Processo Tributário, é expressamente definido, com a denominação de «administração tributária», no n.º 3 do art. 1.º da Lei Geral Tributária.

Por outro lado, em processos de execução fiscal, esse dever de representação estende-se mesmo a entidades públicas que não se integram na administração fiscal, como se constata pela alínea c) o n.º 1 do art. 42.º do C.P.T..

E nem mesmo têm de ficar por aqui os deveres de representação dos representantes da Fazenda Pública, pois a alínea d) do mesmo número deixa entrever que lhe possa ser atribuída a prática de «quaisquer outros actos».

Assim, ressalta da lei com evidência que apesar de os representantes da Fazenda Pública nos tribunais tributários de 1.ª instância pertencerem aos quadros da D.G.C.I., os seus deveres de representação não se limitam à representação desta entidade nem se reduzem às questões relativas aos tributos que por esta sejam ou devam ser liquidados ou arrecadados.

4 - O direito de intervenção dos representantes da Fazenda Pública em recursos jurisdicionais, que é reconhecido pelo art. 131.º, n.º 2, da LP.TA, reporta-se ao litígio que é objecto do processo judicial, limitando-se ao seu «patrocínio», visando permitir que aquela aí possa fazer valer os seus interesses.

Está fora da competência daqueles, assim, qualquer intervenção que não vise fazer valer a posição da Fazenda Pública no litígio que é objecto do processo, nem tenha em vista a defesa dos seus interesses patrimoniais.

É indiferente, para este efeito, saber para que entidades revertem as custas, pois a Lei não confere quaisquer direitos de intervenção processual autónoma a essas entidades, mas apenas, além do Ministério Público, àqueles que têm a pagar ou a receber qualquer quantia (art. 60.º, n.º 2, do C.C.J.).

Assim, está afastada a possibilidade de reclamação das entidades para quem possa reverter o produto das custas, se algum excesso existir entre o que o for recebido e o que for pago a intervenientes processuais.

Esta é uma solução de evidente sensatez e equilíbrio, pois seria um procedimento excessivamente burocrático, manifestamente desproporcionado em relação aos interesses em causa numa matéria de importância secundária que nem tem a ver com a realização da justiça, estar a obrigar os tribunais a notificar todas as entidades para quem podem reverter quantias contadas (Cofre Geral dos Tribunais, Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de justiça, Serviço Social do Ministério da justiça, Instituto de Reinserção Social, Conselho Geral da Ordem dos Advogados, Conselho Geral da Câmara dos Solicitadores e Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores) e a ter de se pronunciar sobre todas as reclamações e recursos que elas pudessem apresentar, com fundamento ou sem ele, quando é certo que a intervenção judicial e do Ministério Público, para além das pessoas directamente afectadas pelas decisões em tal matéria, é suficiente para garantir a legalidade, como o é, aliás, na generalidade das matérias que são objecto de decisões dos Tribunais, inclusivamente naquelas em que estão em causa interesses de maior valia, como é o caso dos valores da liberdade e segurança que são objecto do direito criminal.

Por isso, nos processos judiciais tributários como em todos os outros, não há qualquer razão para atribuir a outras entidades, para além do Ministério Público e das pessoas que têm interesse directo na elaboração da conta, que são apenas as que têm a pagar ou a receber qualquer quantia nela inscrita, legitimidade para reclamarem daquela.

5 - O caso presente é um exemplo excelente de uma intervenção processual que não se enquadra no patrocínio nem na defesa dos interesses da Fazenda Pública.

Na verdade, na reclamação da conta, que consta de fls. 299, o que preocupa a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública que a deduziu não foi detectar nela qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, mas sim a hipotética existência de um vício de incompetência absoluta por parte de quem liquida aquelas custas, relativamente às que se reportam à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, vício esse que, obviamente, nada tem a ver com os interesses da Fazenda. Pelo contrário, o que a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública pretendia era que fossem contadas pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, único em que tem competência para intervir, menos custas do que as que foram contadas.

Aliás, de forma a não deixar a mais ténue dúvida sobre a total falta de interesse da Fazenda Pública na contagem das custas na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a mesma Excelentíssima Representante da Fazenda Pública que subscreve a reclamação assegura «não ter qualquer interesse» nas custas relativas ao processado da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Similar posição é defendida pelo Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública que subscreveu as alegações de recurso, em que pretende que as custas referentes ao processado no Tribunal Central Administrativo e no Supremo Tribunal Administrativo não sejam contadas pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, e que não seja incluída na conta a procuradoria (conclusão 8.ª).

Na verdade, para além de ser indiferente para os interesses patrimoniais da Fazenda Pública que as custas sejam contadas na 1.ª instância ou noutros Tribunais desde que receba o que tem a receber, a contagem da procuradoria, como é evidente, nunca prejudicaria os interesses patrimoniais da Fazenda Pública e nem sequer é receita que deva reverter para a Fazenda Pública, por ter o destino definido no nos arts. 18.º da Tabelas de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e no art. 42.º do Código das Custas Judiciais.

Pelo contrário, o que, no caso concreto, poderia aventar-se ser preferível para os interesses patrimoniais da Fazenda Pública seria, possivelmente, que não houvesse reclamações da conta elaborada nem que fosse interposto recurso jurisdicional da decisão que as apreciou, o que lhe poderia proporcionar a possibilidade de mais rapidamente arrecadar as quantias liquidadas.

Está-se, assim, perante um caso concreto, que deixa entrever como poderá ser sensata a referida opção legislativa de não conferir às entidades para quem reverte o produto das custas legitimidade para impugnam as decisões judiciais que a elas se reportam.

De qualquer forma, o certo é que, no caso concreto, mesmo que se reconhecesse à Fazenda Pública legitimidade para impugnar contas elaboradas nos tribunais tributários de 1.ª instância, pelo seu próprio pessoal (como, muito a propósito, lembra a recorrente na conclusão 2.ª), sempre se teria de concluir pela falta de interesse em agir no caso concreto, integrante da legitimidade (art. 26.º, n.º 1, do C.P.C.), por a sua intervenção processual não visar obter qualquer benefício para os interesses patrimoniais da sua representada.

6 - Assim, é de concluir, de harmonia com a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, que a Fazenda Pública não tem legitimidade para impugnar contas elaboradas nos tribunais

tributários de 1.ª instância que não lhe imponham a obrigação de pagamento de qualquer quantia e que é 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, 30. de Junho de 1999. — *Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. I.R.S. Abatimentos. Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O abatimento ao rendimento líquido total de I.R.S. previsto no Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, é aplicável a quaisquer rendimentos de sujeitos passivos daquele imposto provenientes de rendas recebidas de arrendamentos efectuados nos termos do Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, independentemente de residirem ou não em território nacional.*

Recurso n.º 23.917. Recorrido: Manuel Martins e Mulher; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - MANUEL MARTINS e MARIA MADALENA LOPES FERREIRA, residentes em Braga, impugnaram judicialmente a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativa ao ano de 1995 que foi efectuada pela Administração Fiscal.

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

Inconformada com esta decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1ª - *O Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.*

2ª - *Os abatimentos em sede de I.R.S. são previstos e regulados pelo art. 55.º do C.I.R.S. e as deduções à colecta pelo art. 80.º do C.I.R.S.*

3.ª - Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.

4.ª - Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5.ª - O ofício circulado n.º 5192 de 23-3-92 do SAIR - Direcção de Serviços de IRS - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos foi posteriormente alterado.

6.ª - É manifesto que o C.I.R.S. define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa

7.ª - Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo juiz do Tribunal "a quo" pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

Termina pedindo a alteração da sentença recorrida e a manutenção da liquidação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 - Na sua declaração de rendimentos (mod.2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeita os rendimentos são considerados residentes no estrangeiro,

2 - Na declaração referida no ponto anterior os impugnantes inscreveram o valor de 120.000\$00 como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do disposto no DL 321 -B190, de 15.10, até 31.12.93;

2 - A administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, notificando os impugnantes da liquidação no valor de 18.000\$00, com data limite de pagamento em 30-9-86 e que já se encontra paga

3 - A questão que vem colocada no recurso é a de saber se o abatimento ao rendimento líquido total para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, previsto no Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, deve efectuar-se em relação a rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro.

Aquele Decreto-Lei tem a seguinte redacção: Artigo 1.º

1 - As importâncias recebidas, a título de renda de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B190, de 15 de Outubro, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma

2 - O benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.

Artigo 2.º

1 - Só podem ser abatidas as rendas de unidade habitacional de prédio urbano ou de fracção autónoma cujo valor não ultrapasse 150.000\$ mensais

2 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte o abatimento, que tem o limite máximo de 600.000\$, não pode ultrapassar, por cada

*contrato de arrendamento, o montante da renda recebida anualmente correspondente ao excedente da dedução específica a que se refere o artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo, Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.*

*3 - O limite referido no número anterior é de 50.000\$ por cada mês a que correspondam as rendas recebidas, referentes a períodos inferiores ao ano e ou quando respeitem a anos diferentes daquele em que são pagas ou colocadas à disposição*

Artigo 3.º

*Sempre que seja utilizada a faculdade de reporte de rendimentos prevista no artigo 24.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativamente às rendas a que se refere o presente diploma, podem ser reportados os correspondentes abatimentos*

Não se faz qualquer distinção entre rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro e residentes no território nacional.

Por isso, se não houver razões para, por via interpretativa, efectuar uma distinção, será de acolher a interpretação que decorre linearmente do texto legal. Na verdade, 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. (1)

O facto de nos arts. 55.º e 80.º do CIRS se limitar o campo da aplicação de abatimentos e deduções à colecta aos rendimentos auferidos por residentes em território português, como explicitamente se refere nos respectivos n.ºs 1, em vez de levar a restringir o âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 337/91, aos residentes em território nacional, vem confirmar que não se deve fazer tal restrição, por não constar do texto legal, ao contrário do que se fez naqueles arts. 55.º e 80.º para exprimir a restrição.

Por outro lado, a dinamização do mercado de arrendamento pretendida por este diploma, tanto se consegue através do investimento na aquisição de imóveis feita por residentes como por não residentes em território nacional.

Por isso, se a concessão de abatimentos aos residentes no estrangeiro não era fiscalmente mais onerosa para o Estado do que a concessão dos mesmos aos residentes e o Estado estava realmente interessado a alcançar aquele objectivo de dinamização do mercado de arrendamento, não se vê qual a razão por que havia de restringir o âmbito do abatimento àqueles adquirentes, diminuindo, assim, a intensidade da dinamização que pretendia.

Termos em que, com esta fundamentação, se acorda em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — Fui Presente. *Mota Salgado*.

(1) Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*IRS. Abatimentos das rendas de prédios urbanos recebidas por não residentes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As importâncias percebidas a título de rendas de prédios urbanos arrendados no domínio do DL- 321-13/90, de 15.10, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de IRS, nos termos do art., 1º/1 do DL337/91, de 10.9, também por não residentes em território nacional.*

Recurso n.º 23.930. Recorrente- Fazenda Pública; Recorrido Manuel Pereira da Mota e mulher; Relator: Exm.º Cons. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ªSecção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por Manuel Pereira da Mota e Maria Rosa Cerqueira Dias da Mota contra a liquidação de I.R.S., referente ao ano de 1995, na parte de 64 045\$00, respeitante ao direito ao abatimento das importâncias recebidas a título de renda, da mesma recorreu o Representante da F<sup>o</sup>P, concluindo a sustentar que:

- o DL 337/91, de 10.9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal, sendo que os abatimentos estão previstos no art. 55º do CIRS e as deduções à colecta no art. 80º;
- os quais não são aplicáveis aos não residentes;
- nada fazendo supor que o legislador, sabendo das limitações feitas por esses preceitos, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;
- o ofício circular 5/92, de 23.3.92. do SAIR- Direcção de Serviços do IRS-DGCI foi posteriormente alterado;
- o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

Teriam sido, pela sentença recórrida, violados os referidos preceitos do CIRS.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Ex.mo. Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>é de parecer que seja negado provimento ao recurso, nos termos da jurisprudência deste tribunal.

Face à não impugnação e inalterabilidade da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, remete-se em tal sede para os termos dessa decisão (arts. 713º/16, 726º, 749º e 762º/1 do CPC).

A sentença recorrida decidiu-se no entendimento de que o DL 337/91, de 10.9, ao estabelecer um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano e ao permitir o abatimento ao rendimento líquido total para efeitos de IRS do ano em que são englobadas das importâncias recebidas a título de renda, decorrentes de contratos de arrendamento habitacional celebrados ao abrigo do RAU, não excluiu os não residentes, nomeadamente os emigrantes.

O que só veio a acontecer com o DL 25/98, de 10.2 não aplicável ao caso em razão do tempo.

Assim vem sendo decidido, unanimemente, por este tribunal (cf. acórdãos de 9.12.98, rec. 23 125, de 13.1.99, rec. 23 050 e de 27.1.99, rec.23 127)...

Nestes termos e com os mesmos fundamentos também assim se decide, pelo que o tribunal se limita a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada, nos termos do art. 713º/5 do CPC, aplicável por força do art 2º/f) do CPT... Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, porque não devidas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — M.º.P.º *Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Quotizações para o Fundo de Desemprego. Créditos da Previdência. Prescrição. Privilégio imobiliário geral. Inoponibilidade ao terceiro adquirente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As quotizações para o Fundo de Desemprego constituíam impostos indirectos que foram abolidos.*
- 2 — *O prazo de prescrição dessas quotizações para o Fundo de Desemprego computa-se nos termos constantes dos art.ºs 48º da LGT, 5ºn.º 2 de DL n.º 398/98, de 17/12 e 53ºn.º 2 da Lei n.º 87-8/98, de 31/12.*
- 3 — *O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL n.º 103/80, de 9/5 é um privilégio imobiliário geral e não goza do direito de sequela.*
- 4 — *O terceiro adquirente da coisa abrangida por esse privilégio imobiliário geral pode opor o seu direito real de gozo ao credor Previdência Social.*

Recurso n.º 24.034; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Miguel Carlos de Sottomayor Negrão; 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, de 28/2/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo-1ª Secção) que julgou totalmente procedente a oposição deduzida por MIGUEL CARLOS DE SOTTOMAYOR NEGRÃO, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal revertida contra o mesmo para a cobrança de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego e contribuições para o CRSS, e inicialmente movida contra António de Jesus Sousa, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.



2. Como causas de pedir da oposição, o ora recorrido alegou, em síntese, a prescrição da dívida exequenda, a sua ilegitimidade substantiva por a dívida não constar do título executivo, não ser sucessor do originário devedor, nem responsável pela dívida e o credor não gozar do direito de seqüela e, finalmente, a inconstitucionalidade do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 enquanto interpretado no sentido de conferir o direito de seqüela independente de registro relativamente a imóvel transmitido a terceiro.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a causa de pedir da prescrição da dívida exequenda.

Mas, conhecendo, da ilegitimidade substantiva, se bem que apenas quanto às contribuições para o CRSS, julgou a oposição totalmente procedente, sob fundamento de que a execução fiscal só poderia ser revertida contra a oponente nos termos do art.º 147º do CM, sob cuja vigência a situação jurídica se havia constituído, se o credor gozasse do direito de seqüela e o privilégio imobiliário o de que aquelas contribuições beneficiavam nos termos do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 não lho conferiam.

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido, pretextando, em síntese que:

- «O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 735º do C. Civil».

- «Atenta a imperatividade do estatuído no n.º 3 do art.º 735º do C. C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções».

- «Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do C. Civil, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de seqüela».

- «A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147º do CPCI, e assim legal, e o oponente parte legítima para a execução».

- «A douta sentença recorrida violou o preceituado nos art.ºs 147º CPCI, 735º, n.º 3 e 751º do C. Civil, e art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5».

5. O recorrido contra-alegou defendendo o julgado.

6. O Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, de acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada da Secção seguida em numerosos casos idênticos, de que citou alguns.

#### B - A FUNDAMENTAÇÃO.

7. As questões decididas.

São as de saber se os créditos do ex-Fundo de Desemprego estão prescritos e se as dívidas à previdência gozam do direito de seqüela.

8. A matéria de facto.

As questões resolvidas *ad quem* têm de ser resolvidas em função do seguinte quadro de facto que foi dado como provado pela sentença recorrida, sem qualquer controvérsia das partes:

a) Foram instauradas execuções, em 18/7/85, 24/6/86 e 2/10/86, respectivamente por dívida ao CRSS de 1984 e 1985 e quotizações para o Fundo de Desemprego de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, no montante de Esc. 32 115 268\$00, contra António Jesus de Sousa, todas apensadas em 11/5/95;

b) A execução de 18/7/85 esteve parada entre 26/7/88 e 26/9/89 e foi penhorada, em 5/6/86, uma máquina escavadora de marca Liber;

c) Na execução de 24/4/86 foi penhorado, em 23/9/86, «um prédio urbano em construção com cinco pisos sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, n.º 3 a 41 e Rua do Bonfim, n.º 561 a 563, Porto, omissão à matriz com a seguinte descrição na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto. O prédio n.º 51 139, em virtude da demolição da casa, passou a ter os seguintes elementos de identificação.

Natureza rústica, composição terreno destinado a construção, valor venal de Esc. 500 000\$00. Matriz predial rústica n.º 190 e omissão a parte restante com pedido de inscrição em 2275/84, n.º 67 257 a fls. 138 do L.ºG 98 do prédio descrito sob o n.º 51 139, respectivamente a fls. 157 do L.ºB 144. Ao qual atribuímos o valor de 350 000 000\$00».

d) Na execução instaurada em 2/10/86 foi penhorado em 23/2/87 um prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer, 55, 55<sup>A</sup>, 57, do Porto, composto por cave, R/c, 3 andares e 1 recuado, destinado a habitação, de duas frentes, revestidos a cerâmica, caixilharia de alumínio, construção moderna, tipo médio, sujeito a acção do ar marítimo, com superfície coberta de 431,90 m2, descoberta de 123,10 m2, área total de 555,00 m2, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nevogilde sob o artigo n.º 1191. É composto das fracções A, B, C, D, E, F e H, tem o rendimento colectável de Esc. 323 112\$00 e o valor matricial de Esc. 6 462 240\$00. As fracções D, G e H já foram vendidas tal como as outras, estando descritas sob os n.ºs 00028-A, 00028-B, 00028-C e 00028-F da freguesia Nevogilde, 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto;

e) A penhora do prédio urbano sito na Rua Pero Alenquer foi registada respectiva conservatória em 24/4/87 relativamente às fracções A, E e F, estas fracções haviam sido adquiridas anteriormente à penhora por Albano Teixeira, Tiago Delgado e Amparo Margarida Gracia;

f) A máquina escavadora de marca Liber não foi encontrada e o prédio urbano sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, Bonfim, foi concluído e vendido pelo executado António há mais de seis anos;

g) Por despacho do Chefe da Secretaria Administrativa de 27/3/96 foi ordenada a reversão da execução contra os actuais proprietários das fracções A, E e F do prédio sito na Rua Pero Alenquer e os das fracções do prédio sito na Praça Dr. Teotónio Pereira;

h) O oponente na sequência de tal despacho foi citado para a execução como responsável subsidiária em 3 de Dezembro de 1996;

i) Relativamente ao prédio inscrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 51 139, fls. 157, do livro B-144 foi inscrita em 21/6/83 a aquisição a favor de António de Jesus Sousa;

j) Daquele prédio foi desanexado o prédio descrito sob o n.º 57 663;

k) Em 22/8/88 foi inscrito na 1ª Conservatória do registo Predial do Porto o prédio sob o n.º 57 663, inscrito na matriz sob o art.º 1080, edifício de cave, rés-do-chão, cinco andares e sótão, área coberta 2 158 m2, Rua do Bonfim, n.º 551, 557, 661 e 563 e Praça Teotónio Pereira, n.º 3, 5, 9, 23, 27, 29, 37, 39 e 41. Valor venal: 100 000 000\$00, constituído pelas fracções autónomas A a Z, AA a ZZ, BA a BZ, CA a CZ, DA a DZ, EA a EZ, FA a FO;

l) Não foram encontrados outros bens em nome do executado António susceptíveis de serem penhorados;

m) As fracções "Z" e "FC" do prédio urbano sito na Praceta Dr. Teotónio Pereira, foram adquiridas pelo oponente ao executado, António de Jesus Sousa, por escrituras públicas, respectivamente, de 23/12/91 e 3/11/89, sendo aquela aquisição registada em 21/5/97.

### 9. O mérito do recurso.

#### 9.1. A questão da prescrição das dívidas ao Fundo de Desemprego.

Como resulta do relatado, o recorrido não contestou, usando o direito de ampliação do objecto do recurso ao fundamento em que decaiu, como lhe está consentido pelo art.º 684-A do C. P. Civil, o decidido quanto à prescrição da dívida exequenda.

Não obstante esta circunstância, este tribunal *ad quem* não está impedido de conhecer novamente da questão, em manifesta excepção ao princípio dispositivo do processo e da auto-responsabilidade das partes pela impugnação das decisões judiciais desfavoráveis, que se encontra consignado nos art.ºs 676º n.º 1 e 684º, ambos do C. P. Civil, dado que a mesma é de conhecimento oficioso, nos termos do art.º 259º do C. P. Tributário.

Ora, o certo é que tem de considerar-se prescrita a quantia exequenda correspondente aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, pois estamos perante um tributo com a natureza de indirecto, como sempre foi qualificado na jurisprudência, que foi abolido pelo DL n.º 140-D/86, de 14/6.

Na verdade, o art.º 3º do DL. n.º 10-D/86 dispõe que não «são devidas as quotizações ou contribuições para o Fundo de Desemprego previstas no Decreto-Lei n.º 45 080, de 20 de Junho de 1963, a partir da entrada em vigor deste diploma» (n.º 1), mantendo, todavia, o direito do credor tributário às quotizações já liquidadas ou que seriam devidas até aí (n.º 2). É manifesto que ocorreu a abolição do tipo do tributo ao dispor-se a cessação de vigência, em relação aos factos futuros, do diploma que previa todos os seus elementos constitutivos. A circunstância da receita que o mesmo propiciava ser obtida pela elevação da taxa até então vigente para a Segurança Social e a consignação de parte da receita conseguida por este meio aos fins que a do tipo abolido se destinava (art.º 19º do DL. n.º 140-D/86) não constitui obstáculo ao raciocínio, pois aqui já estamos no plano estritamente financeiro, de qual é o efectivo destino das receitas cobras, que é exterior ao tipo tributário (1) (2).

Enquanto tal, é-lhe aplicável retroactivamente o prazo de prescrição de oito anos estatuído no art.º 48º da Lei Geral Tributária, computando-se, além disso, esse prazo sem quaisquer suspensões ou interrupções por força do disposto no art.º 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12, - diploma este que aprovou aquela Lei Geral-, e bem ainda no art.º 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 1999) (3).

Ora, tendo os factos tributários relativos a tais dívidas ocorrido de Junho a Dezembro de 1984, há muito que vai esgotado aquele prazo de oito anos, mesmo a qualificar-se o tributo como periódico e a computar-se o mesmo a partir do termo desse ano.

(1) Neste sentido decidiram já os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário, de 28/4/99 e de 16/6/99, proferidos, respectivamente, no proc. n.ºs 22 928 e 24 028.

(2) O argumento não é reversível para as contribuições para a segurança social porque o diploma legal, como se colhe dos seus art.ºs 1º a 9º, manteve todos os seus elementos constitutivos anteriores, fazendo-as continuar dentro de novo tipo tributário, tendo-lhes elevado apenas a taxa. A afectação financeira das receitas conseguidas através dele não a um único fim, como era anteriormente em que se destinavam apenas à segurança social, mas a dois fins (Segurança Social e Instituto de Emprego e Formação Profissional - art.ºs 18º-A e 19º) não interfere já, como se disse, com a definição do tributo, mas com a utilização financeira das receitas por ele facultadas.

(3) Este último preceito veio eliminar as dúvidas de inconstitucionalidade orgânica que eventualmente se poderiam colocar perante o citado art.º 5º n.º 2 em face da lei de autorização do abrigo da qual a LGT foi emitida (Lei n.º 41/98, de 4/8).

Assim sendo, têm de julgar-se prescritos tais créditos (4).

9.2. A questão da ilegitimidade por inexistência do direito de sequela das contribuições para a segurança social.

A questão a decidir foi analisada profundamente no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/3/96, proferido no Proc. n.º 19 748 (5), em que interveio como vogal também o ora relator, bem como, depois dele, em diversos outros arestos (6), tendo-se concluído, em todos, pela resposta negativa - a de que os créditos da Segurança Social, muito embora gozem de privilégio mobiliário geral, não beneficiam do direito de sequela.

Repete-se, por isso, aqui a fundamentação expendida no acórdão proferido no proc. n.º 23 250, mencionado na última nota de que foi relator o do presente e que, em boa parte repetiu, igualmente, a esgrimida naquele proc. n.º 19 748.

«O art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 915, sob a vigência da qual a situação jurídico-material ocorreu, dispõe 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 art.º 748º do Código Civil».

A norma não é nova: salvo o acrescento “independentemente da sua constituição “que visou resolver o conflito de interpretação que se havia instalado quanto à sua aplicação no tempo e que a jurisprudência havia solvido no sentido de que a mesma era de aplicação imediata, nos termos do art.º 12º do C. Civil, por dispor sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, a norma constitui uma transcrição da anterior constante do art.º 2º do DL. n.º 512/76, de 3/7.

Ora, de acordo com a própria definição legal (art.º 733º do C. Civil), o privilégio creditório é o direito conferido a certos credores de serem pagos com preferência sobre os demais, em atenção à natureza dos seus créditos, independentemente de registo (7).

Deste modo, ao estatuir a acoplação a um certo crédito de um privilégio creditório, o que a lei está a fazer é simplesmente a dotá-lo de uma especial garantia quanto ao cumprimento da respectiva obrigação, mormente quando outros entram em concorrência com ele.

A tanto se confina o conteúdo do privilégio, a menos que a própria lei o alargue a outros domínios, como sejam o da concessão da garantia de cumprimento da obrigação independentemente dessa concorrência de credores, como é próprio de outras garantias especiais das obrigações, como o penhor e a hipoteca.

Nesta dimensão, o núcleo essencial da garantia já não é tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio, mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido.

(4) Neste exacto sentido ou seja, entendendo as quotizações para o Fundo de Desemprego enquanto impostos abolidos e sujeitos ao regime excepcional de prescrição referido decidiu o acórdão deste tribunal, de 28/4/98 e de 16/6/98, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 22 928 e 24 028.

(5) O acórdão está publicado no B. M. J. n.º 455º, págs. 326 e nos *Apêndices ao Diário da República*, de 13/3/98, a págs. 955.

(6) De que são exemplos, entre outros, os proferidos em 13/1/99, 3/2/99 e 21/4/99, respectivamente, nos s.ºs 23 147, 23 250 e 23 145.

(7) João de Matos Antunes Varcla, *Das Obrigações em Geral*, 6ª edição, Vol. II, págs. 565.

Quer dizer, as duas questões são distintas e como tal terão de ser encaradas.

Ora, ao estruturar o regime jurídico dos privilégios creditórios, o legislador do C. Civil só poderia estar a dispor relativamente ao quadro normativo que havia instituído antes.

E segundo ele, os privilégios creditórios, ou eram mobiliários gerais, ou mobiliários especiais, ou imobiliários: os gerais abrangiam todos os bens móveis do património do devedor que fossem penhorados; os especiais, como decorre do seu próprio *nomen*, incidiam sobre coisas certas e determinadas, sendo, que os imobiliários eram sempre especiais (n.º 3 do art.º 735º).

De acordo com esta lógica, ao definir os privilégios imobiliários admitidos, o legislador conferiu-os apenas aos créditos por despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores e aos créditos por contribuição predial ao Estado ou às autarquias locais, por sisa e por imposto sobre doações.

Está, pois, bem patente nestes preceitos que os privilégios imobiliários cuja existência foi contemplada abarcavam apenas coisas determinadas e, mais diziam respeito apenas a créditos que eram gerados por factos tributários que estão directa e imediatamente relacionados com esses imóveis objecto do privilégio.

E, pois, por referência a estes contornos estabelecidos na sua conformação que tem de ser entendido também o regime prescrito na lei para o caso de conflito entre os privilégios creditórios e os direitos de terceiros titulares de direitos reais de gozo sobre as coisas deles objecto.

Esse regime consta dos art.ºs 749º, 750º e 751º, afirmando-se aí, respectivamente, que «o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo *privilegio*, sejam *oponíveis* ao exequente», que «*salvo disposição* em contrário, no caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalece o que mais cedo se houver adquirido» e, finalmente, que «os privilégios imobiliários *são opoáveis* a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, e preferem à *consignação* de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».

Como é fácil de ver, a lei adoptou um regime dos privilégios perante terceiros diferente consoante a natureza dos mesmos e, ciente de que a dispensabilidade do seu registo se apresentava como sério obstáculo à publicidade da sua existência e um entrave ao comércio jurídico, quedou-se pela cedência ao princípio da protecção dos terceiros adquirentes apenas dentro dos exactos termos definidos em tais preceitos.

Ora, essa cedência só aconteceu relativamente aos privilégios especiais, embora segundo diversa expressão consoante são mobiliários ou imobiliários.

Em todos eles se pode surpreender, todavia, a existência de uma relação directa e imediata dos créditos exequendos, entre eles se contando o fiscal, com a coisa objecto do privilégio (8).

Por outro lado, - e cingindo-nos apenas aos privilégios imobiliários especiais -, poder-se-á notar que, atentos os casos em que a sua existência foi admitida, essa relação de imediação é tão intensa, ou tem uma ligação tão íntima com os créditos, que permite supor, com algu-

(8) Cf. Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, vol. 2º, págs. 500/1.

ma razoabilidade, que o terceiro que aja com diligência os pode conhecer em face das circunstâncias de facto em que eles nascem, pois eles são surpreendíveis ou no processo (art.º 743º) ou repartição de finanças do local da situação dos bens (art.º 744º).

O direito de sequela conformado no art.º 751º do C. Civil, cujo sentido o aforismo latino bem evidencia - *ubi rem meam invenio ibi vindico* -, é, pois, um *quid* específico que está estabelecido para além do conteúdo do privilégio creditório e está concedido apenas a privilégios imobiliários especiais, ou seja, por créditos cuja fonte estão numa relação directa e imediata com a coisa a que respeitam.

Não estão seguramente em tal categoria os créditos da Segurança Social (º).

A circunstância do citado preceito falar da atribuição a tais créditos de um privilégio imobiliário não tem de inculcar obrigatoriamente que eles se tenham de qualificar como especiais, só porque incidem sobre imóveis.

O Código Civil qualificou os privilégios imobiliários como especiais, mas só estava a referir-se aos que ele contemplou e regulou, como se disse, e esses, sim, eram especiais porque diziam respeito às coisas certas e determinadas e por créditos cujo nascimento tinham com elas uma relação imediata e directa cuja relativa publicidade era razoavelmente de admitir.

Ora, a letra do citado art.º 11º do DL. n.º 103/80 apresenta uma formulação que aponta exactamente no sentido do privilégio ser geral aos falar dos "bens imóveis (ou sejam de todos os bens imóveis) existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo".

Mas outras razões e estas de ordem racional ou teleológica induzem à mesma conclusão.

Em primeiro lugar, a circunstância do preceito conformar o privilégio imobiliário em termos que se ajustam à dimensão ou ao conteúdo que é próprio dos privilégios gerais ao estabelecer que ele abrange apenas «os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo».

Essa é exactamente a característica nuclear dos privilégios gerais: eles só funcionam no momento em que, e para efeitos de estabelecimento da ordem de chamada para pagamento, os bens são executados.

Depois, o facto de inexistir, aqui, aquela relação de imediação que acima se apreciou entre o nascimento do crédito e a constituição do privilégio imobiliário que se verifica em todos os casos em que a sua existência foi prevista no C. Civil.

Acresce, ainda, que, no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos *bens existentes no património à data da instauração do processo executivo*.

Tratando-se de um facto que poderá ocorrer em quase durante os 365 dias do ano e em qualquer tribunal do país, dificilmente se poderá admitir que possa ser conhecido por qualquer credor razoavelmente diligente, ademais se se levar em conta que esses bens podem até

---

(º) Como, seguramente, dir-se-á em *obiter dictum*, igualmente os créditos por IRS e IRC que igualmente gozam de privilégio imobiliário (art.ºs 104º e 93º dos respectivos códigos).

situar-se em local distante daquele onde o devedor dos créditos à Segurança Social exerce a actividade de que eles emergem.

A mesma solução é ainda sugerida por um argumento de estrita lógica interna do diploma.

A este respeito e repetindo o que se afirmou no citado acórdão, dir-se-á que «...atribuindo o art.º 10º do mesmo diploma legal, apenas um privilégio mobiliário geral - que não especial - cfr. art.º 735º n.º 2 do Cód. Civil -, com o afrontado regime, referindo-se, pois, à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere a mesma generalidade, mas de bens imóveis. Não faria, na verdade sentido atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas».

Sendo assim, o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio imobiliário geral e está sujeito ao regime constante do citado art.º 749º do C. Civil, no que respeita às relações com terceiros ou seja, «não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente» (10).

Nestes termos não poderá exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal à data da instauração do processo executivo o cumprimento da obrigação pelo valor desses bens sob pena de serem executados.

Como é evidente, não está o credor impedido de usar da impugnação pauliana, com subordinação aos respectivos requisitos, assim atingindo em execução esses bens na medida do estritamente necessário para o cumprimento da obrigação exequenda (11).

Temos, portanto, de concluir que os créditos exequendos do CRSS, embora beneficiando de privilégio imobiliário, não gozam de direito de sequela». É claro que a questão posta pela recorrente, da existência de um pretensão direito de sequela, nem sequer se poderá colocar em relação aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, pois estes enquanto impostos indirectos do Estado, de lançamento não renovável continuamente ou não automático, apenas beneficiam de privilégio mobiliário geral, nos termos do art.º 14º § único do DL. n.º 45 080, de 20/6/983 (12).

De qualquer modo, essa apreciação encontra-se já prejudicada pela resposta dada à questão da prescrição, estando a controvérsia resolvida por essa via.

Deste modo impõe-se o não provimento do recurso.

C - A DECISÃO.

10. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em:

- a) Julgar prescrita a quantia exequenda proveniente de quotizações para o Fundo de Desemprego;
- b) Negar provimento ao recurso na parte restante. Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

(10) Também o Prof. Antunes Varela considera estes privilégios imobiliários como gerais, op. cit., a págs. 567.

(11) Cf. Acórdãos do STJ, de 20/5/93 e 17/1/95, Jurisprudência - Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça - 1993, tomo II, págs. 113 e 1995, tomo I, págs. 27.

(12) Neste sentido o acórdão deste tribunal, de 14/6/72 in Ap. D. Gov., de 10/12/73, págs. 536 e Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo 131º-1569.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Recurso da decisão de aplicação de coima. Alegação. Conclusões. Convite para suprir.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A alegação do recurso judicial da decisão de aplicação de coima fiscal não aduaneira, a que se refere o art. 213º/2 do CPT, deverá conter conclusões formuladas nos termos do art. 690º/1 do CPC.*
- II — *Na falta delas será pelo Juiz convidado o recorrente a suprir, sob pena de não se conhecer do recurso.*

Recurso n.º 24.037. Recorrente: GRÁFICOS À LAPA COMUNICAÇÕES E IMAGEM DO Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douda decisão do TT de Ia Instância de Lisboa que lhe rejeitou liminarmente o recurso que antes interpusera da decisão administrativa de aplicação de coima com fundamento na circunstância de não haver formulado conclusões nas alegações oportunamente apresentadas, dela *interpôs* agora recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, Gráficos à Lapa - Comunicações e Imagem Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando agora as seguintes conclusões:

1 - *pela simplicidade do caso, o recorrente articulou a sua exposição, por forma a que a mesma contivesse as conclusões.*

2 - *Seria redundante obrigar o recorrente a elaborar uma motivação, para repetir a mesma exposição por forma articulada a titulo de conclusões.*

3 - *A peça oferecida contém os elementos estabelecidos no art. 412º do Código de Processo Penal.*

4 - *Deste modo, para além deste artigo foram violados os artes. 213º do CPT e 59º n.º 3 do DL 433/82 de 27 de Outubro, no entendimento aqui defendido.*

5 - *Mesmo a considerar-se que a motivação não contém conclusões, o recurso não devia ter sido rejeitado.*

6 - *O art. 420º n.º 1 do CPP, na redacção vigente à situação dos autos, firma cominação apenas para o caso de falta de motivação.*

7 - *Na falta de conclusões, a solução devia ser buscada por integração das normas do processo civil (art. 4º do Código do Processo Penal).*

8 - *Sendo que o art. 690º n.º 4 do CPC, manda o Relator convidar o recorrente a apresentar as conclusões.*

9 - *A douda decisão recorrida viola assim, os preceitos legais identificados nas conclusões 6ª a 8*

Conclui pedindo a revogação do decidido, com as legais consequências.



Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal, o Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer sustentando o merecimento do presente recurso, já de harmonia com o decidido por todos os Juizes desta secção, nos termos do art. 34º n.º 4 do ETAF, em acórdão de 3-3-99, processo n.º 22581.

Este acórdão mostra-se agora junto por fotocópia certificada de fls. 75 a 82. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

A questão jurídica subjacente, como decorre do relato que precede, consiste tão-só em saber se, em recurso para os TT de 1ª Instância de decisão administrativa que, em processo de contra - ordenação fiscal, imponha, aplicando, qualquer coima, e caso o recorrente nele não formule conclusões, deve o recurso assim instruído ser rejeitado, como vem decidido, ou se, como sustenta o Recorrente, nestes casos, deve antes o Tribunal formular convite ao suprimento da falta verificada, por aplicação do disposto no invocado art. 690º n.º 4 do CPC.

Não era pacífico o entendimento que nesta Secção se vinha dando à questão jurídica assim equacionada.

Com efeito, este Supremo Tribunal entendeu e decidiu, entre outros, no processo n.º 22.575, por acórdão de 30-09-98, que deve ser rejeitado o recurso que não contiver conclusões, nos termos dos arts. 59º n.º 3 e 63 do Dec. Lei 433/82, por ao caso não ser aplicável o disposto no art. 690º do CPC,

E no acórdão da mesma data, proferido no processo n.º 22.583, decidiu-se antes não ser obrigatória a formulação de quaisquer conclusões nos recursos interpostos para os TT de 1ª Instância de decisões administrativas que apliquem coimas, não se verificando, por isso, ocorrer lacuna que importasse suprir.

E havia também quem sustentasse que a referida lacuna - art. 59º n.º 3 -, a preencher necessariamente pelo recurso às regras de processo penal, por inequívoca remessa para esse ordenamento processual contida no referido art. 41º do não poderia aplicar-se a casos como o dos autos, por manifesta desproporcionalidade, já que o correspondente art. 421º do CPP visa especialmente os recursos penais que, por razões de imperiosa urgência decorrente da necessidade de prevenir situações atinentes à liberdade das pessoas, demandariam, nesses casos apenas, a questionada cominação, isto é a rejeição do recurso que não contenha conclusões.

Temos bem presente a diversidade de fundamentação jurídica que, sobre a equacionada questão, a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo desenvolveu na defesa de qualquer das apontadas soluções de direito.

Desta diversidade de entendimentos é, aliás, bem esclarecedor o sentido dos "votos de vencido" que se lavraram no referido acórdão de 3 de Março de 1999, ora junto aos autos.

Continuamos, porém, convictos, salvo o devido respeito pelas demais opiniões, da bondade do entendimento que então sufragámos, na esteira, aliás, do entendimento acolhido já no acórdão de 30-09-98, processo n.º 22.583, isto é, de que, nestes casos - *de impugnação judicial de decisão administrativa de aplicação de coima fiscal não aduaneira*, porque dirigida ao tribunal tributário de 1ª instância -, não só não é obrigatória a formulação de conclusões nas respectivas alegações deste "recurso", como, em consequência, se não verifica existir qualquer lacuna que importe preencher mediante aplicação subsidiária de quaisquer regras de outros ordenamentos processuais, porventura aplicáveis,

Designadamente, o Código de Processo Civil, como sustentam alguns e reclama a Recorrente, ou o Código de Processo Penal, como outros defendem, ou ainda aquele, este e, de novo, o primeiro dos referidos diplomas legais adjectivos, por manifesta desproporcionalidade e consequente inconstitucionalidade da eventual aplicação do segundo, como bem elaboradamente sustentam outros.

Como no invocado aresto de 30-09-98, processo n.º 22.583, também ao caso "sub iudicibus" é já indubitavelmente aplicável o disposto no Código de Processo Tributário.

Este diploma legal contém, em nosso entender e sobre a matéria em apreço, norma própria - o art. 213º - onde especialmente se estabelecem as específicas regras de interposição, prazo, local de apresentação e conteúdo (alegações e meios de prova a produzir) e entidade a quem haverá de ser dirigido o "pedido" (sublinhado nosso), omitindo, assim, qualquer referência ou exigência "à condensação das alegações em conclusões".

Omissão que, alguns procuram suprir mediante recurso aos apontados diplomas legislativos subsidiariamente aplicáveis, por entenderem que integra lacuna do regime estabelecido pelo CPT, e que, nós, na esteira do citado aresto, entendemos antes ter sido "querida" pelo legislador.

Isto é, entendemos também que o legislador do CPT, não podendo ignorar, como efectivamente não ignorava, a regra procedimental estabelecida pelo art. 59º n.º 3 do DL 433/82, para o qual remetia o art. 52º do REGIFN, ao legislar sobre o processo judicial tributário aplicável especificamente às contraordenações fiscais não aduaneiras, pretendendo regular toda a matéria, já na ampla perspectiva da reforma fiscal que com aquele código operou, designadamente no domínio do processo de contra - ordenação fiscal,

A que expressamente se refere nos pontos 2 e 3 do respectivo preâmbulo,

O fez de forma a "esgotar toda a regulamentação" atinente, enunciando "um regime sem lacunas" - são do citado acórdão as transcrições que levam comas -. E daí que possamos concluir, cremos, ter o legislador do CPT querido postergar efectiva e inequivocamente o regime processual anterior, decorrente dos referidos preceitos dos citados DL 433/82 e REGIFNA

Entendemos igualmente que este meio impugnatório de decisão administrativa de aplicação de coima, ora previsto nos arts. 213º e CPT, sob a epígrafe "Do Processo Judicial de Contra - Ordenação", não tem a mesma natureza de um qualquer recurso jurisdicional.

Com efeito, neste, com o eventual recurso, impugna-se já uma decisão judicial que, assim, constitui o seu objecto, importando, por isso, delimitar o respectivo

alcance impugnatório, nos precisos termos do disposto nos arts. 684º e 690 do CPC, mediante conveniente formulação de conclusões que, para tanto, se impõe ao Recorrente que apresente e, caso faltem ou não satisfaçam os legais requisitos, para demandarem a cominação legal do não conhecimento, importa antes que o tribunal demandado formule adequado e prévio convite ao seu eventual suprimento.

Diferentemente, nos "recursos" das decisões administrativas de aplicação de coimas e sanções acessórias persegue-se antes a reapreciação, pelos tribunais, "*in casu*", os TT de 1ª instância, de toda a matéria de facto e de direito subjacente à decisão administrativa de aplicação de coimas e sanções acessórias,

Uma vez que "... as conclusões não podem ter aqui o sentido de delimitar o objecto do recurso judicial, já que o tribunal, por mor do princípio da verdade material que constitui um princípio estruturante do processo de contra-ordenação como processo sancionatório, poderá promover oficiosamente a prova de todos os factos que considere relevantes...";

Representando, assim e por isso mesmo, "As alegações, embora sem conclusões,... modo suficiente de contestação da decisão administrativa..." viabilizando a abertura do "... respectivo contraditório de modo a possibilitar ao tribunal a indagação dos factos, caso o feito venha a ser introduzido em juízo pela Fazenda Pública..." ", como proficientemente se aduziu no aresto cuja doutrina acolhemos e que vimos seguindo.

Na verdade, no regime processual especialmente estabelecido para estes "recursos" consagra-se, além do mais, a possibilidade de a autoridade recorrida revogar a decisão de aplicação da coima - cfr. n.º 3 do citado art. 213º-, atribui-se valor de acusação ou introdução do feito em juízo, à remessa pelo

Representante da Fazenda Pública dos autos ao Juiz - cfr. n.º 2 do art. 214º-, faculta-se, quer aquele, quer o Recorrente, a possibilidade de apresentar meios de prova, inclusivamente testemunhal, a produzir nos termos dos arts. 217º a 219 - cfr. n.º 2 do art. 213 e n.º 3 do art. 214 -, seguindo-se, nestes casos, verdadeira "audiência de discussão e julgamento", no decurso da qual a "acusação só pode ser retirada mediante o acordo do arguido" - cfr. n.º 2 do art. 215º-.

É certo que o julgamento deste "recurso", aliás como se verificou ocorrer no ajuizado caso dos autos, pode ter lugar por simples despacho do juiz do TT de 1ª Instância, condicionado apenas à vista prévia ao Ministério Público - cfr. art. 216º n.º 1-.

Porém, ainda aqui, a lei impõe ao juiz - cfr. n.º 3 do preceito - a sumária fundamentação do decidido, "*com indicação dos factos, do direito aplicado e das circunstâncias que determinarem a medida da sanção.*"

Em suma, mais do que a reapreciação e sindicância, de facto, se for caso disso, e de direito, que é apanágio dos recursos jurisdicionais, delimitadas sempre pelas respectivas conclusões, persegue-se antes aqui a reapreciação de uma decisão administrativa que, por revestir natureza sancionatória, há-de reclamar, quando desencadeado o respectivo "pedido" de impugnação, a sua integral reapreciação com a consequente definição e indicação dos factos que lhe subjazem, do direito aplicado e das circunstâncias que determinam a medida da sanção aplicada, por parte de órgão do Estado com poderes para dizer o direito aplicável ao caso concreto - os Tribunais -.

São pois de natureza jurídica bem diferente o recurso jurisdicional e o "recurso de decisão administrativa que aplique coimas e sanções acessórias" previsto no referido art. 213º do CPT.

É a manifesta disparidade de natureza dos cotejados institutos impugnatórios, desde logo e também em função da dispar natureza jurídica das decisões que, com eles, se visa sindicarem, há-de, necessariamente, reclamar, no mínimo, diferente regime de procedimento.

Traduzida esta, além do mais que se apontou, na questionada dispensa de formulação de quaisquer "conclusões", em sentido próprio e tal como se mostram exigíveis para os recursos jurisdicionais.

E bem se compreende esta menor exigência formal.

No recurso jurisdicional a lei concede ao recorrente a faculdade de circunscrever o âmbito e objecto do recurso da decisão judicial com

ele assim impugnada a um qualquer dos seus segmentos decisórios, resultando, assim e só por isso, limitado o objecto e âmbito daquele recurso e, em consequência e salvo matéria do conhecimento officioso do tribunal, correspondentemente circunscrito e limitado o poder de cognição do tribunal superior.

Aqui, no "recurso" de decisão administrativa que imponha coima fiscal, a lei exige antes ao tribunal "ad quem", o tribunal tributário de 1ª instância, que reaprecie toda a matéria, de facto e de direito, subjacente à questionada aplicação de determinada coima, não dispensando sequer a referência às circunstâncias que, no caso concreto, determinaram a medida dela,

Possibilitando ainda, como se deixa anotado, que, quer o recorrente, quer o recorrido - a Administração Fiscal -, apresentem e requeiram a produção de novas provas porventura adequadas a demonstrar os controversos pontos de vista.

Daí que, ao menos nestes casos, e uma vez que a decisão a proferir não poderá deixar de ter em conta o resultado da prova entretanto produzida, se não vislumbre como processualmente possível exigência de formulação de conclusões, tal como se mostram caracterizadas no referido art. 690º do CPC.

Pelo exposto, somos também a concluir que não tem qualquer efeito processual relevante, por não ser legalmente exigível face ao disposto no n.º 2 do art. 213º do CPT, a eventual ausência de formulação de conclusões das alegações, nos pedidos de reapreciação pelos TT de 1ª Instância de decisões administrativas que imponham coimas fiscais.

A questão jurídica subjacente conheceu porém, como atentamente evidencia o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e vem de referir-se, solução diferente da que sufragávamos - cfr. acórdão desta Secção, votado no processo n.º 22.581, no passado dia 3 de Março, nos termos dos arts. 23º n.º 5 e 34º n.º 4 do ETAF, que oportunamente se ordenou fosse junto aos presentes autos.

Solução que, por isso e nos termos do disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, importa aqui acolher, quer face à manifesta analogia dos casos subjacentes, quer à legalmente recomendada necessidade e conveniência de uniformização da interpretação e aplicação do direito.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que, nos termos do art. 690º n.º 4 do CPC, convide o Recorrente a formular conclusões da sua alegação, sob pena de se não conhecer do recurso.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — M.º P.º *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Oposição. Créditos da Segurança Social. Privilégio do artigo 11º do DL. nº 103/80, de 9 de Maio.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*O privilégio imobiliário geral do artigo 11º do DL. n.º 103/80, de 9 de Maio, não confere o direito de seque-  
la, por isso que não oponível a terceiro adquirente de  
direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.*

Recurso n.º 24.074. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carmim Duarte Damásio; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a presente oposição deduzida por Carmim Duarte Damásio contra a execução fiscal n.º 1905/94 e apenas da 1ª Secretaria Administrativa do Porto, vem até nós a Fazenda Pública, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 735º do Código Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuido no n.º 3 do art.º 735º sobre-  
dito, tal norma não pode ser restringida nem estendida não admitindo o legislador excepções.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do CC e, consequentemente, tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de seque-la.

4. A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no artigo 147º do CPCÍ é, assim, legal e o oponente parte legítima para a execução.

5. A sentença recorrida violou o preceituado nos arts.º 147º do CPCÍ, 735º, 3, e 751º do Código Civil e 11º do DL. 103/80, de 9/V.

Contra-alegou o oponente, pugnando pela manutenção do julgado.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Sem vistos, dada a simplicidade da questão, inúmeras vezes apreciada neste Supremo Tribunal, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os factos elencados a fls. 119 vº- 120vº, alíneas a) a m), para que se remete, nos termos dos artigos 713º, 6, 726º, 749º e 762º, I, do Código de Processo Civil.

A questão decidenda é a de saber se o privilégio imobiliário geral estabelecido no artigo 11º do DL. n.º 103/80, de 9/V, confere ao credor o direito de seque-la.

Segundo tal preceito, “os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua contribuição, 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 artigo 748º do Código Civil”.

O artigo 2º do DL. n.º 512/76, de 3/VII, previu também este privilégio, mas sem aquela latitude temporal.

Surgiu, assim, a figura nova do privilégio imobiliário geral, por isso que abarca todos os bens imóveis existentes na esfera patrimonial das entidades patronais à data da instauração do processo executivo.

É sabido que, segundo o Código Civil, os privilégios imobiliários são sempre especiais - n.º 3 do art.º 735º. Compreendiam só o valor

dos imóveis referidos nos artigos 743º e 744º, prevalecendo contra terceiro adquirente posterior dos mesmos - direito de sequela: ubi rem meam invenio ibi vindico.

O mesmo sucede com os privilégios imobiliários especiais (v. art.º 750).

Já “a existência do privilégio geral não impede (...) que o devedor aliene ou onere bens do seu património, quer a título oneroso, quer gratuito, ao qual, no entanto, cabe, nos termos gerais, o direito a usar a impugnação pauliana” - Professores Pires de Lima e Antunes varela, CCAnotado, vol. 1º, pág. 770.

Pois bem, qual o regime aplicável ao privilégio imobiliário geral estabelecido no citado artigo 11º do DL. 103/80, de 9/V, nas suas relações com os direitos de terceiros? O regime do privilégio geral do artigo 749º do Código Civil (al pressuposto só para a privilégio imobiliário, como óbvio é)? Ou o regime dos privilégios imobiliários do artigo 751º do mesmo compêndio substantivo (al referentes, indubitavelmente, apenas aos privilégios especiais)?

Conforme se sublinha no acórdão desta Secção de 13/III/1996, rec. 19.748, in BMJ n.º 455, pág. 327 e segs., “surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor”.

Acresce, como notam os citados Autores (cfr. op. cit., pág. 771), o próprio artigo 751º do Código Civil consagra «solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena e, embora não haja registo de privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças». E, hoje, acrescentamos nós, mais acessível está esse conhecimento através dos tão disseminados meios informáticos da Administração Fiscal.

Ora, *in casu*, como se salienta no sobredito aresto, “nem o privilégio se refere a bens determinados, pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida, como se torna bem difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam as contribuições devidas à Segurança Social”.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade, “(...) a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração de processo executivo.

Ora, o privilégio *in causa* não tem qualquer relação directa com os bens sobre que incide, como «uma espécie de ónus real» sobre eles (...)”.

Dir-se-á, por fim, que consagrando o artigo 10º do DL. n.º 103/80 um privilégio geral, incoerente se nos afigura a atribuição de um privilégio especial à mesmas dívidas, sendo que, nos termos do artigo 9º, 3, do Código Civil, é de presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas.

De concluir é, pois, que o privilégio imobiliário geral previsto no citado artigo 11º não confere o direito de sequela, não é oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

E nem em contrário se argumente com o facto de o artigo 147º do CPCI (a coberto do qual foi ordenada a reversão contra o oponente - vd. fls. 40vº) se referir a "dívida com privilégio sobre os bens que se tenham transmitido a terceiros", não enunciando, pois, distinção entre privilégio geral e privilégio especial. É que, quando tal diploma adjetivo foi editado - 27.IV.1963 -, apenas existia a figura jurídica do privilégio imobiliário especial.

Daí, certamente, que Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão entendessem que "a reversão da execução contra os terceiros adquirentes só ocorre quando sobre estes incida um privilégio especial (mobiliário ou imobiliário) ou garantia real (hipoteca legal)" -cfr. nota 4 àquele preceito, CPCI Comentado e Anotado, 2ª edição, pág. 428.

Decidindo neste pendore, a sentença recorrida não merece, no ponto, censura.

Termos em que se acorda confirmá-la na parte impugnada, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 30 de Junho 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Custas. Representante da Fazenda Pública.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a reforma da conta de custas.*

Recurso n.º 24.099. Recorrente:Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Armando Veiga Fernandes e mulher; Relator: Exmº Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Elaborada a conta (fls. 134) requereu o Ex.mo Representante da FP a sua reformulação pois que tendo o acórdão deste STA de fls. 129 condenado os embargantes em custas, apenas na instância, não são devidas ao STA.

Pelo despacho de fls. 138 julgou-se a FP "parte ilegítima para a questão suscitada no requerimento em análise".

Deste despacho recorreu o EFRP formulando, em alegações, as seguintes conclusões:

1. As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento

das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, que o aprovou.

2. Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3º e 4º do Decreto Lei nº 29/98, de 11/2 e. liquida nas repartições de finanças e nos Tribunais Tributários de 1º Instância por força do artigo 21º do RCPT por o pessoal naquelas e nestes colocado ser seu e da sua sindicabilidade a Fazenda Pública dever ser sempre ouvida.

3. Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do nº 2 do artigo 45º do CPT.

4. Conhecer, se são de liquidar na 1º instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidadas, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses e nos parecer manifestamente absurdo que em situações de mera legalidade como é a matéria de direito se possa defender que a Fazenda Pública carece de legitimidade, quando na matéria de facto está compreendida a legalidade e, não teria legitimidade em caso algum.

5. "*In casu*" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos, como a ela consignados - cfr. artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2 e 21º do CPT.

6. Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a responsabilizar, ainda que com isenção, torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.

7. Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ nº 467, pp. 404 e nem estar compreendida na previsão constante do nº 1 do artigo 41º do CPT, ensina o Prof. Dr. José Carlos Vieira de Andrade in *A Justiça Administrativa* (Lições), Almedina, 1999, pp. 89 ao prescrever: "...não haver razão para, no processo administrativo, atribuir ao Ministério Público a representação do Estado-Administração..., nem sequer para lhe conferir o encargo de promoção processual do interesse público, quando este possa ser prosseguido por órgãos administrativos" e, por isso, é bom de ver que a legalidade a que o Ministério Público está adstrito, no processo judicial tributaria, só nasce após os interessados se pronunciarem ou se



deverem ter pronunciado sobre a matéria, como consigna o já citado nº 1 do artigo 41º e os artigos 140º, 216º nº 1 e 220º do CPT que são corolário daquele.

8. As custas devidas referem-se à 1º instância por os embargantes não haverem acompanhado o recurso da Fazenda Pública para o STA pelo que não deram aso ao processado do recurso, mas tão-só da 1º instância ao perderem a acção, tal como consigna o duto acórdão de fls. 123 a 129 ao prescrever. “Custas pelos embargantes, mas apenas na instância, fixando-se a procuradoria em 40%”

9. E não devem ser imputadas ao STA e devem ter por destino tão-só o consignado no artigo 4º do Decreto-Lei nº 29/98 e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não compatível com o *Regulamento* das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo mencionado Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2.

10. A douta decisão recorrida violou ainda o artigo 72º do ETAF e o artigo 42º nº 1 do Código de Processo Tributário.

A EMMP entende que a FP não tem legitimidade para reclamar da conta de custas. Acrescenta, contudo, que deverá ser ordenada, oficiosamente, a reforma em causa.

2. Para apreciação do presente recurso importa considerar as seguintes ocorrências processuais:

a) Elaborada a conta (fls. 134) requereu o Ex.mo Representante da FP a sua reformulação pois que tendo o acórdão deste STA de fls. 129 condenada os embargantes em custas, apenas na instância, não são devidas ao STA.

b) O despacho recorrido de fls. 138 julgou a FP “parte ilegítima para a questão suscitada no requerimento em análise”.

3.1. Como questão prévia e de conhecimento oficioso importa determinar se a Fazenda Pública tem legitimidade para intervir no presente processo em matéria de custas.

Vem entendendo a jurisprudência deste Tribunal que a FP não tem legitimidade para intervir no processo tributário, em matéria de custas (cfr. Ac. de. 25-6-98, Rec. 22638 e de 01-0798, Rec. 22823, entre outros).

Estando a FP isenta de custas, nos termos do artº 2º da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e artº 3º 1º) do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, não foi condenada no pagamento de quaisquer custas nestes autos.

Acresce que a intervenção processual na defesa da legalidade cabe ao Ministério Público, nos termos do artº 41º I do CPT e não à FP.

Nos termos do artº 42º do mesmo CPT compete ao Representante da Fazenda Pública, nos tribunais, a representação da Administração Tributária. Trata-se de uma intervenção da FP como parte no processo tributário tal como vem sendo entendida por este Tribunal (Ac. de 21-597, Rec. 21.305, de 4-6-97, Rec. 21585)...

Do exposto resulta que cabe ao Representante do Ministério Público e não ao Representante da Fazenda Pública a defesa da legalidade da conta elaborada no processo tributário e, neste âmbito, o pedido de reformulação da mesma.

Não tem, por isso, o RFP legitimidade para intervir no processo tributário pedindo a reformulação da conta.

3.2. Ainda que assim não fosse o recurso não mereceria provimento. O acórdão referido, deste Tribunal, condenou os embargantes. nas custas, apenas na instância, fixando a procuradoria em 40%.

Tal acórdão transitou em julgado.

Elaborada a conta de fls. 134 da mesma consta. a taxa de justiça, os reembolsos e a procuradoria na coluna STA.

O ERF, no entendimento que as custas iriam ser remetidas ao STA, pede a reformulação da conta para que tenham o destino consignado no art. 4º do DL 29/98, de 11-2.

Aquele ou este destino não resultam da conta elaborada a fls. 134, nem de qualquer outra decisão proferida no processo, pois até se pode entender que a referência naquela conta ao STA se ficou apenas a dever à indicação da entidade que proferiu a condenação em custas.

Inexistindo decisão do pressuposto destino das custas bastaria ao despacho recorrido esclarecer tal questão.

Quanto à procuradoria, independentemente do trânsito em julgado da decisão, o certo é que sempre seria matéria nova no presente recurso já que não foi questão suscitada no requerimento de fls. 136 nem apreciada na decisão recorrida pelo que sempre estaria este Tribunal impedido de apreciar tal questão.

O destino das custas deverá ser apreciado se a questão vier a ser suscitada.

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — António Pimpão Relator — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa. M.P. — Madalena Robalo.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Interesse processual.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Questionando-se no processo se as contas elaboradas antes da entrada em vigor do DL 29/98, de 11-02 e do acórdão deste STA que veio a transitar em julgado, posteriormente à entrada em vigor desta diploma legal, deviam manter-se ou ser reformadas, era esta a questão discussão nos autos.*

*Por falta de interesse processual não pode tomar-se conhecimento do recurso em que se discute a decisão que, sem se pronunciar sobre aquela questão, afirma a legitimidade do NIP para promover a instauração da execução por custas e que determinou que "deverá ser aberta vista ao MºPº para que requeira o que tiver por conveniente em matéria de custas, ou, se discordar do entendimento expreso quanto à sua legitimidade, interpor o competente recurso com vista a obter-se decisão superior que esclareça esta questão".*

Recurso n.º 24.110. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: ICT. IND. e Comércio Têxtil, AS e Fazenda Pública; Relator Exm.º Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. 1. Proferido o acórdão de fls.: 248 e seguintes e remetido ao Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto foi, neste, prestada a informação de fls. 260.

Nesta, depois de se afirmar que as contas de fls. 214 (elaborada no TFA do Porto) e 216 (elaborada no TT-2º Instância) tomaram em conta o DL 199190, de 19-6, pergunta-se se devem ser reformadas e elaboradas tendo em conta a entrada em vigor do DL 29198, de 11-2.

Acrescenta a mesma informação que a entender-se que devem reformar-se as contas deve ser fixado o valor da taxa de justiça já que o acórdão proferido no T.T. 2º Instância não a fixou. 1.2. O EMMP emitiu parecer a fls. 262 o qual termina nos seguintes termos:

Se a representação da FN está cometida aos representantes da Fazenda no T. F. Aduaneiro, são eles os competentes para providenciar pela cobrança das custas, pelo que sugerimos se notifique o ERFPP para diligenciar pela cobrança das custas e coima em dívida.

1.3. Foi proferido o despacho de fls. 263 e v.º no -qual se escreveu que: "Nestes processos quer o Representante da Fazenda Pública quer o MºPº só intervêm na fase judicial da execução fiscal, artº 42º e 43º, do C.P.T., quando esta deva subir ao Tribunal Tributário, nos termos do disposto no artº 237º, do C.P.T.

Quem representa a " Fazenda de Custas " é o MºPº, por o representante da Fazenda Pública representar apenas os interesses da DGA, nestas autos. Neste momento, após ter sido proferida sobre a matéria da impugnação decisão com trânsito em julgado, pelo STA, haverá apenas que diligenciar pela cobrança das custas em dívida e não pagas, oportunamente.

A execução por custas terá lugar na repartição da finanças, mas, quem tem legitimidade para promover a sua instauração, é o MºPº, pelo que se não pode aceitar a sugestão que antecede».

Conclui que "pelo exposto, deverá ser aberta vista ao MºPº para que requeira o que tiver por conveniente em matéria de custas, ou, se discordar do entendimento expresso quanto à sua legitimidade, interpor o competente recurso com vista a obter-se decisão superior que esclareça esta questão».

1.4. Deste despacho foi interposto, pelo EMMP, recurso no qual alegou formulando as seguintes conclusões:

1. As custas são um tributo, uma taxa, mas a liquidação respectiva não resulta de um acto tributário, praticado no exercício de função fiscal, mas sim de acto materialmente jurisdicional.

2. Nesse sentido, não sendo, por um lado, a FP condenada no pagamento das custas, de e está isenta e não lhe cabendo, por outro, a intervenção processual em defesa da legalidade, cabendo tal tarefa ao MP, carece o RFP de legitimidade para o controlo da legalidade das contas de custas elaboradas nos processos tributários e para pedir a sua reforma.

3. Porém, o simples acto de diligenciar pela extracção de certidão com vista à execução por custas não contende com a liquidação do tributo mas já e tão-só com a sua arrecadação, a sua cobrança.

4. Matéria para a qual tem legitimidade e é competente o RFP, pertencente à hierarquia da Direcção Geral dos Impostos, que é a entidade inserida na administração fiscal do Estado, por definição, para defender os interesses tributários dos entes públicos e a quem cabe a tutela das custas liquidadas nos termos do antigo Regulamento dos Processos das Contribuições e Impostos e do actual Regulamento das

Custas dos Processos Tributários, nos termos dos art's 3º e 4º do DL 29/98, de 11-2 que aprovou este último.

Termina pedindo que seja revogada a decisão recorrida e seja substituída por outra "em que se notifique o ERFp para diligenciar pela cobrança das custas em dívida».

2. Do exposto resulta que foi prestada, no Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, a informação de *fls.* 260 na qual, relativamente às contas de *fls.* 214 (elaborada no TFA do Porto) e 216 (elaborada no TT 2º Instância), que se fundamentaram no DL 199/90, de 19-6, se perguntava se deviam manter-se ou ser reformadas já que após a sua elaboração e antes do trânsito em julgado do acórdão deste STA entrou em vigor o DL 29/98, de 11-2, que estabeleceu um novo regime de custas naqueles tribunais...

Acrescenta a mesma informação que a optar-se pela reforma torna-se necessário que seja fixado o valor da taxa de justiça relativamente ao acórdão proferido no T.T. 2º Instância.

O EMMP emitiu parecer a *fls.* 262 no qual, sem se pronunciou sobre as questões tratadas na referida informação, termina afirmando que se a representação da FN está cometida aos representantes da Fazenda no T. F. Aduaneiro, são eles os competentes para providenciar pela cobrança das custas, pelo que "sugerimos se notifique o ERFp para diligenciar pela cobrança das custas e coima em dívida.

Foi proferido o despacho agora recorrido que, em síntese, conclui que:

"A execução por custas terá lugar na repartição da finanças, mas, quem tem legitimidade para promover a sua- instauração, é o MºPº, pelo que se não pode aceitar a sugestão que antecede".

Termina ordenando que "deverá ser aberta vista ao MºPº para que requeira o que tiver por conveniente em matéria de custas, ou, se discordar do entendimento expresso quanto à sua legitimidade, interpor o competente recurso com vista a obter-se decisão superior que esclareça esta questão».

O EMMP conclui o recurso interposto afirmando que o simples acto de diligenciar pela extracção de certidão com vista à execução por custas não contende com a liquidação do tributo mas já e tão-só com a sua arrecadação, a sua cobrança matéria para a qual tem legitimidade e é competente o RFP pelo que se deve notificar o ERFp para diligenciar pela cobrança das custas em dívida.

Sobre a referida informação nada promoveu o EMMP. A decisão recorrida igualmente a não apreciou.

Promoveu o EMMP que, sendo competente para providenciar pela cobrança das custas, o RFP, deveria este ser notificado "para diligenciar pela cobrança das custas e coima em dívida sendo certo que se tornava necessário contar aquelas não estando em causa nestes autos qualquer coima...

A decisão recorrida, igualmente sem se pronunciar sobre a dita informação, afirma a legitimidade do MP para promover a sua instauração pelo que "deverá ser aberta vista ao MºPº para que requeira o que tiver por conveniente em matéria de custas, ou, se discordar do entendimento expresso quanto à sua legitimidade, interpor o competente recurso com vista a obter-se decisão superior que esclareça esta questão".

É entendimento corrente que o tribunal não julga divergências teóricas ou académicas sobre teses jurídicas.

A incerteza que as acções judiciais pretendem solucionar pressupõe, sempre, uma incerteza que deve ser objectiva não bastando a dúvida

subjectiva do demandante ou o seu interesse meramente académico em ver definido o caso pelos tribunais (Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 81).

Nesta perspectiva não devem os tribunais ocupar-se de pleitos puramente académicos, ou dialécticos, sem interesse concreto e actual, ou meras questões de direito, teóricas, enquanto versem sobre casos hipotéticos e não sobre situações reais (mesmo autor e obra, nota 3, p. 81).

Em tais situações estaremos perante uma falta de condições de acção ou um requisito de processual que o mesmo autor denomina (obra citada p. 74 e 79) interesse processual. Com efeito o autor tem interesse processual, quando a situação de carência, em que se encontra, necessite de intervenção do tribunal inexistindo quando se esteja perante a necessidade e satisfazer um mero capricho (de vindicta sobre o réu) ou o puro interesse subjectivo (moral, científico ou académico) de obter um pronunciamento judicial (Antunes Varela..., *Manual de Processo Civil*, 2ª edição, p. 180 e 181). É certo que a questão objecto deste recurso pode eventualmente vir a questionar-se neste cesso, em momento posterior, mas, na data em que foi proferido o despacho recorrido, apenas havia que equacionar e resolver a questão objecto da mencionada informação e que consistia em determinar se se mantinham as ditas contas ou se deviam ser reformuladas.

Do exposto resulta que o presente recurso não devia ter sido admitido.

3. Termos em que se acorda em não tomar *conhecimento* do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Junho de 1999.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Reforma da conta. Ilegitimidade do Representante da Fazenda Pública.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para pedir a reforma de conta elaborada em processo tributário.*

Recurso n.º 24.114. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Manuel Seixo Amorim; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre do despacho do M.<sup>mo</sup> Juiz de Direito do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que indeferiu o seu requerimento de reformulação da conta de custas de fls. 100, rematando a sua

alegação com as onze conclusões de fls. 126-129 que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão inúmeras vezes apreciada neste Supremo Tribunal, cumpre decidir.

É jurisprudência pacífica desta formação, reiterada até à exaustão, que aos representantes da Fazenda Pública não assiste legitimidade para intervirem nos processos tributários em matéria de custas.

Desde logo, porque isenta delas - artigos 3º, 1, a), do R.C.P.T. e 2º da T.C.S.T.A., - a Fazenda Pública não foi condenada no pagamento respectivo.

Depois, não lhe comete a lei a intervenção processual em defesa da legalidade, cuja cabe ao Ministério Público nos processos judiciais tributários - artigo 41º, 1, do CPT.

A representação da Administração Fiscal por banda dos representantes da Fazenda Pública - artigo 42º do CPT - circunscreve-se à sua intervenção como parte nos processos tributários.

Segue-se do exposto que o controlo da legalidade das contas elaboradas nos processos tributários é tarefa dos Magistrados do Ministério Público, quer nas instâncias, quer no STA, podendo impetrar a sua reforma.

Em tal sede, carece, pois, a Fazenda Pública de legitimidade.

Decidindo neste pendor, o despacho recorrido não merece censura.

Termos em que se acorda confirmá-lo, no ponto, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 30 de Junho de 1999. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.





# DIÁRIO DA REPÚBLICA

---

APÊNDICE

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

---

**PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)**

**€ 26,8**

---

*Depósito legal n.º 25 495/89*

---

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.